

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

L'APPLICATION
DE
L'IMPOT SUR LE REVENU
ET DES IMPOTS CÉDULAIRES

DEPUIS 1917

ET LES ATTEINTES AU PRINCIPE DE LA PERSONNALITÉ
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le samedi 28 novembre 1925, à 4 heures

PAR

Didier BACOT

Président : M. GERMAIN MARTIN, professeur

Suffragants { *MM. WALL, professeur*
AFTALION, professeur

PARIS
JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS
15, RUE RACINE, 15

1925

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

L'APPLICATION
DE
L'IMPOT SUR LE REVENU
ET DES IMPOTS CÉDULAIRES

DEPUIS 1917

ET LES ATTEINTES AU PRINCIPE DE LA PERSONNALITÉ
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le samedi 28 novembre 1925, à 4 heures

PAR

Didier BACOT

Président : M. GERMAIN MARTIN, professeur

Suffragants { *MM. WALL, professeur*
AFTALION, professeur

PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

45, RUE RACINE, 45

1925

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs



L'APPLICATION
DE
L'IMPOT SUR LE REVENU
ET DES IMPOTS CÉDULAIRES
DEPUIS 1817
ET LES ATTEINTES AU PRINCIPE DE LA PERSONNALITÉ
EN FRANCE

INTRODUCTION

C'est dans les institutions fiscales que les tendances politiques trouvent leur expression naturelle, le terrain le plus proche à leur libre développement. Un des premiers actes de la Révolution avait été de supprimer le système fiscal de l'ancien régime et de le remplacer par des méthodes d'imposition qui satisfaisaient davantage son idéal politique. Depuis lors, cette législation était restée la même et n'avait pas suivi l'évolution économique et sociale du pays. Des classes nouvelles étaient arrivées au pouvoir en même temps qu'étaient formulées des théories qui apportaient une conception nouvelle du rôle de l'individu dans la Société et qui donnaient de l'utilité économique une définition différente. L'individualisme mettait les citoyens face à face avec l'Etat, sans leur reconnaître de droits ou de devoirs l'un vis-à-vis de l'autre. L'école sociale et l'école solidariste pour qui l'individu est un produit de la Société, étroitement solidaire de ses contemporains, les rend respectivement créanciers et débiteurs l'un de l'autre. Les économistes d'autre part, affirmaient l'utilité relative d'un bien par rapport à une personne, car l'utilité d'un certain nombre

d'unités de richesse va en décroissant à mesure que l'on en possède davantage. La notion de justice fiscale qu'avait fait triompher les bourgeois de 89 apparaissait de plus en plus comme désuète et surannée.

Ce que les hommes de la Révolution avaient cherché, c'était la suppression des privilèges, l'obligation pour chacun sans distinction de condition de participer aux charges publiques dans la stricte proportion de ses ressources, c'était une fiscalité susceptible d'alimenter le Trésor sans trouble ni gêne pour le contribuable. De là, la création d'une série d'impôts réels qui s'attaquent aux biens sans distinguer la qualité de ceux qui les possèdent. A cette notion toute objective de l'impôt, on voulait substituer une conception plus souple, plus scientifique, une conception subjective de la taxation. L'impôt est une charge qui ne doit pas peser sur tous indifféremment, le pauvre, dont les maigres ressources suffisent à peine à assurer la subsistance, doit être dispensé de toutes taxes; le riche seul est cotisé, dont les revenus lui procurent toutes les commodités de l'existence. On ne frappera plus la *chose*, on frappera la *personne* qui en jouit. Ainsi l'impôt devient bien moins un moyen de subvenir aux dépenses de l'Etat qu'un instrument propre à redresser les inégalités sociales.

La satisfaction de ces aspirations nouvelles, certains crurent la trouver dans la théorie de la personnalité. Cette doctrine n'assurait-elle pas, en effet, la déduction d'un minimum d'existence? Par le mécanisme de la progressivité n'imposait-elle pas aux riches une surcharge d'impôt, ne distingue-t-elle pas entre les revenus les plus précaires, ceux du travail et les revenus consolidés, les plus sûrs, ceux du capital?

De cette doctrine, nous nous proposons d'étudier les conséquences, les modalités d'application.

Quel sera le procédé d'assiette le plus compatible avec la tâche nouvelle que l'on assigne à l'impôt? La personnalité

peut-elle figurer dans les impôts cédulaires? Ou doit-elle rester confinée à l'impôt global? Certaines nécessités de la taxation, dont à l'origine on s'était refusé à tenir compte, se révélèrent bientôt inéluctables. Si l'on voulait frapper le revenu réel, il importait de donner au fisc les moyens propres à le découvrir. Mais, comme il avait fallu au début faire accepter la réforme quitte à transiger avec quelques-unes de ces conséquences, on s'était contenté de solutions hybrides, bâtardes. L'expérience cependant allait se montrer rebelle à ces sortes de compromis. Forcée était de prendre parti. Marcherait-on résolument vers la conséquence naturelle de l'impôt sur le revenu, vers l'organisation du contrôle? Resterait-on logique avec soi-même dans l'application, ou au contraire laisseront-on fléchir les principes devant les exigences de l'esprit de parti?

Enfin l'idéal de justice au nom duquel la réforme aurait été réalisée allait-il être satisfait, ou bien au contraire ne devait-il pas apporter quelque désillusion à ceux qui avaient mis en lui des espoirs trop généreux?

Telles sont quelques-unes des principales questions dont nous nous proposons l'étude.

PREMIÈRE PARTIE

**LA LÉGISLATION ACTUELLE
ET LES ATTEINTES AU PRINCIPE
DE LA PERSONNALITÉ**

CHAPITRE I

L'ANCIEN SYSTÈME D'IMPOSITION

Ce serait une erreur de considérer simplement l'impôt personnel comme une modalité de taxation nouvelle, venant se substituer à un mode d'imposition suranné. La personnalité a en réalité une signification plus profonde; elle est l'aboutissement logique et normal de tendances nouvelles, une étape d'une longue évolution qui se poursuit depuis le jour où la puissance publique a dû demander aux contribuables des ressources pour subvenir à ses dépenses. Sans doute un système fiscal est-il toujours dans une certaine mesure l'expression des efforts de la classe alors au Pouvoir pour se décharger du fardeau de l'impôt; il n'en est pas moins vrai qu'on doit tout de même s'efforcer de l'interpréter comme une tentative nouvelle réalisée par le législateur pour déterminer avec plus de justice et de précision la capacité contributive de chacun.

Au début, c'est l'individu qui est pris comme mesure de la faculté de payer. Ce critérium simpliste, avec le développement de la propriété et la division de l'individu en classes de plus en plus différentes, se révèle bientôt insuffisant, malgré le perfectionnement que constitue la capitation graduée. — Bientôt à l'individu se substitue le patrimoine comme base de la taxation. La propriété immobilière constituait en effet à ce moment-là la forme dominante de la richesse. Mais les progrès économiques, bien qu'encore lents et incertains, contribuent à créer de nou-

velles formes de richesses. Avec le développement du commerce et de l'industrie, on doit tenir compte des biens mobiliers, et on a alors un impôt général sur les biens meubles et immeubles. C'est la taille personnelle (1). — Cependant la fortune fut bientôt impuissante à faire apparaître la capacité contributive de l'individu. Le travail qui, auparavant, n'entraînait que pour une part extrêmement restreinte dans la production des biens, prend une extension considérable et suffit à lui seul à fournir des revenus importants. En outre par la façon de plus en plus intime dont il s'unit au capital il permet de tirer de celui-ci des bénéfices plus considérables. Il ne suffit plus d'imposer la propriété comme une unité, il faut encore s'attacher à la nature de la propriété, se demander si elle est susceptible de donner des revenus en argent : la valeur d'un bien peut perdre toute corrélation avec la valeur du produit. D'autre part, les formes de la richesse se diluant de plus en plus, on éprouve une difficulté croissante à les atteindre, et il faudrait recourir à des procédés inquisitoriaux qui, difficilement applicables, aboutiraient à exonérer les uns et à surimposer les autres. « L'impôt général sur le capital devient une pure « parodie de justice et le système est infecté d'abus qui « paraissent absolument indéracinables ». (2) L'impôt sur la fortune étant impuissant à réaliser ces distinctions qu'on lui demandait, il faut rechercher un autre critérium de la capacité de payer. On croit la trouver alors dans la dépense. L'impôt, d'autre part, est assis sur le produit.

Tels sont les deux signes qui devaient révéler avec certitude la faculté contributive des individus.

L'impôt sur la dépense présente en effet ce mérite incontestable que nul ne peut s'y soustraire complètement. On pense arriver ainsi à un système de taxation auquel nul ne

1. Seligman, *Essais sur l'impôt*, page 21. *L'impôt sur le Revenu*, Introduction, § 2 et 3.

2. *Essais sur l'impôt*, page 10.

pourrait échapper, « parce qu'il s'identifie le plus complètement avec les dépenses de nécessité qu'on fait communément sans regret » (1) Il n'est pas contestable que tous, riches ou pauvres, quelques efforts qu'ils tentent pour dissimuler leur fortune, ne peuvent se dérober à toute dépense. Chacun, en effet pour pouvoir vivre est obligé de procéder à l'achat d'aliments, de vêtements, de s'assurer d'un logement; certains peuvent en outre, après avoir satisfait ces besoins primordiaux, se donner d'autres commodités, acquérir des objets de luxe, se loger d'une façon plus confortable, prendre des domestiques à leur service. Mais, ces divers faits de consommation, ces diverses dépenses qui serviront de base à l'impôt, il est possible de les atteindre d'une double façon, soit à l'occasion de la circulation, du mouvement, de l'échange de ces biens par un impôt indirect, soit au contraire, en raison d'une dépense permanente, stable comme celle du logement, par un impôt direct.

A la première tendance se rattache la floraison de ces innombrables impôts de consommation qui pèsent aujourd'hui encore sur beaucoup de produits. La Constituante a sacrifié à la deuxième en réalisant la réforme des anciens impôts personnels : la dépense d'habitation fut atteinte par un impôt sur le loyer; la cote mobilière fût complétée en outre par une série de taxes qui devait frapper les domestiques, les chevaux et les voitures. L'ensemble de ces dépenses devait dans la pensée du législateur pouvoir être interprété comme la mesure des facultés contributives de chacun.

Telles sont les deux formes d'impôt qui s'attaquent à la dépense. Un semblable procédé de taxation toutefois serait à lui seul insuffisant. Il importe de le compléter par un autre qui permette d'atteindre les richesses non plus d'une

1. Paroles de Gaudin, Ministre des Finances, citées par M. Caillaux, *Les Impôts en France*. Intr., page LXXX.

façon directe et immédiate mais par l'intermédiaire de la dépense. L'impôt sur la fortune, nous l'avons vu, présentait de graves inconvénients tels que : « la discordance entre « la valeur et le produit du sol, et l'inégalité de l'impôt due « à l'évasion du propriétaire » (1). Or, on pense qu'en atteignant le produit du capital plutôt que le capital lui-même, on obtiendrait des avantages marqués : on ne considère plus le bien lui-même, l'ensemble de la fortune, on ne s'attache qu'à la recette encaissée par le propriétaire, au produit du bien que l'on considère comme aisément appréciables par des moyens précis sans qu'il soit besoin de recourir à des procédés inquisitoriaux comme dans l'impôt sur l'ensemble des biens : une entreprise sera cotisée d'après les éléments extérieurs de sa productivité, le nombre des employés, des machines, l'importance des locaux utilisés. On aboutit ainsi à un système d'impôts s'attaquant « aux manifestations de ressources » sans tenir compte de ceux qui les possèdent.

Ce système d'impôt prend ainsi un caractère strictement réel : « en raison de cette relation avec les objets qui fournissent les produits, on peut qualifier ces impôts d'objectifs » (3). — Une semblable conception devait nécessairement se manifester dans la réalisation pratique par le choix de procédé d'assiette et par celui d'un tarif qui permissent de ne rien sacrifier au caractère de réalité.

Dès l'instant où l'on ne veut taxer que le produit des biens, on doit renoncer d'abord à frapper les ressources se rattachant d'une façon directe, immédiate, à la personne du contribuable, aux ressources dans la production desquelles le contribuable doit jouer un rôle particulièrement important : les revenus, par exemple, qui proviennent directe-

1. Seligman, *Essais*, page 12.

2. *Revue d'Economie politique*, 1916, page 113.

3. Wagner, *Sc. des Fin.* II. Trad. franç. page 28.

ment du travail de l'individu et dans lesquels la mise en œuvre du capital n'a qu'une faible part, doivent échapper à l'impôt. Ainsi se trouvent exemptés de toute contribution directe les salaires et les traitements. De même quand, les impôts doivent atteindre les facultés globales présumées le fisc renoncera à connaître la situation de famille de chacun, l'importance de ses dettes, la nature intrinsèque de ses ressources.

Tous les revenus, par contre, qui proviennent de la mise en œuvre d'un capital déterminé (revenu foncier ou revenu professionnel) devaient se prêter avec une aptitude particulière à la taxation : il est possible, en effet, de faire porter un impôt sur la terre, sur l'industrie, sans tenir compte de la situation économique personnelle de son propriétaire, sans être obligé même de le faire intervenir dans l'assiette : on ne considère que le produit de la terre ou celui de l'outillage industriel.

« Dans les impôts sur le produit on remonte aux sources principales des produits nets de l'économie privée et en s'attachant à ces sources prises pour objet sans considération aucune ou sans considération approfondie du sujet directeur de l'économie et de son activité spéciale ; on cherche pour chaque source à obtenir le montant total de son produit net et cela, par des procédés différents et souvent extraordinairement compliqués dans la pratique moderne de l'imposition (1). »

Il est clair en effet que dans ce système qui fait abstraction de la personne du contribuable, il n'est pas possible de taxer le revenu lui-même, les ressources réelles. Il aurait fallu pour cela demander à l'assujetti une déclaration ou entrer directement en contact avec lui pour que les agents de l'administration puissent l'imposer. Mais, faire appel à la déclaration, à l'évaluation administrative, n'est-ce pas

1. Wagner, *op. cit.*, page 28.

reconnaître explicitement la personne du contribuable et avouer ouvertement son existence? — Un semblable mode d'assiette devait nécessairement être écarté. Dès lors, on ne taxera les ressources elles-mêmes que dans la mesure où ce résultat pourra être atteint sans qu'il soit nécessaire de recourir à la déclaration. Ainsi : on évaluera directement les revenus des terres et des maisons, celui des valeurs mobilières, parce qu'ils ont une valeur certaine, tangible et qu'il est relativement aisé de les connaître sans qu'il soit nécessaire d'opérer des recherches directes dans le patrimoine de l'assujetti. Les revenus immobiliers sont dans une région donnée, dans les conditions déterminées toujours à peu de chose près les mêmes; ils pourront donc être facilement connus du fisc; les revenus des valeurs mobilières sont payés par des établissements auprès desquels l'administration en aura aisément connaissance. Mais au contraire, les bénéfices professionnels vrais, les revenus globaux du contribuable ne peuvent être connus que par l'intermédiaire de l'assujetti, ils varient d'un individu à l'autre, et nul, si ce n'est le propriétaire, n'en connaît le montant. Le Fisc se bornera donc à en rechercher les manifestations externes, les moyens par lesquels ils sont acquis ou dépensés : de là l'usage prédominant des signes extérieurs dans notre Législation ancienne. Ainsi la préoccupation dominante de ne s'attaquer qu'à la chose, sans tenir compte de la personne, du redevable a finalement abouti à l'adoption généralisée des signes extérieurs.

Les conséquences de cette conception ne devaient pas être moins importantes en ce qui concerne le tarif.

Dès l'instant où l'on ne considère que le bien lui-même, quel peut être le tarif à appliquer à la matière imposable? Si on ne peut pas prendre en considération la personne du contribuable, l'on ne peut chercher la valeur subjective qu'une portion de richesse représente pour lui, ni examiner l'usage auquel le bien est affecté (cependant les revenus

consacrés à la satisfaction des besoins élémentaires ont plus de prix que ceux qui servent au paiement des dépenses de luxe). Mais si l'on s'interdit ainsi de considérer la valeur différente qu'une unité donnée de richesse peut avoir, parce qu'elle est unique, ou au contraire, parce qu'elle n'est qu'une partie de la richesse totale de l'individu, il n'est pas possible de dissocier la matière imposable en un certain nombre de fractions différentes; par conséquent chaque unité de matière imposable est sensée avoir exactement la même importance que l'unité suivante ou que l'unité précédente et elle ne saurait pour cette raison être frappée que par un tarif toujours le même, par un tarif proportionnel.

CHAPITRE II

L'ORIGINE DES MODIFICATIONS APPORTÉES A L'ANCIEN SYSTÈME FISCAL

LE POINT DE VUE SOCIAL

Les principes que nous venons d'examiner découlaient d'une conception économique et sociale déterminée et pouvaient se justifier par elle : cette conception était la conception individualiste.

Cette théorie oppose en effet l'Etat et l'individu; elle considère le premier comme un adversaire naturel dont il faut avant tout se défier : de là la préoccupation de réduire au strict minimum les rapports entre le contribuable et le fisc, le souci de retirer à ce dernier tout motif d'intervention à l'égard du particulier; il s'agit avant tout de protéger les redevables contre une action de l'Etat que l'on suppose toujours opposée à ses véritables intérêts. Or l'on conçoit que le système de la réalité de l'impôt puisse satisfaire avec une aptitude particulière à cette préoccupation, puisque il fait disparaître la *personne* derrière la matière imposable qui seule est livrée au fisc. C'est pour cela aussi que la constatation directe de la matière imposable doit être écartée, car elle aurait exigé pour son application l'extension des pouvoirs d'investigation donnés au fisc qui aurait pu s'en servir contre l'individu. « Rien ne leur paraît plus
« haïssable (aux hommes de la Constituante) que de conser-
« ver ou d'instituer des taxes dont l'assiette laisse quelque
« place à l'appréciation de l'administration, ils entendent

« que l'impôt ignore les personnes et ne connaisse que les choses (1) ».

« Le système est individualiste encore en ce sens qu'il se fonde, sinon historiquement du moins logiquement, sur l'idée que l'impôt est un des termes de l'échange qui se ferait entre l'Etat et l'individu, le prix payé par l'individu des services que l'Etat lui rend (2). »

Les individualistes cherchent à réduire les rapports entre le particulier et l'Etat à ceux d'un contrat, d'un échange ordinaire sans rien vouloir voir au delà. (3) L'Etat rend aux particuliers certains services : il assure leur sécurité à l'intérieur et à l'extérieur, il doit pour cela pourvoir à l'entretien d'une armée, d'une flotte, de certains services civils; l'impôt a précisément pour objet de couvrir ces dépenses qui croissent de façon proportionnelle à l'importance de la fortune individuelle. Le taux de l'impôt ne pourra donc être que proportionnel. « Ce qu'il faudrait prouver pour appuyer solidement la théorie de l'impôt progressif, c'est que les frais de l'Etat pour la protection des citoyens et de leur fortune croissent d'une façon plus que proportionnelle à l'augmentation de la fortune des citoyens ; c'est en outre que les avantages que l'Etat assure aux grandes propriétés ou aux grands propriétaires sont proportionnellement plus considérables que les avantages assurés aux moyennes ou aux petites propriétés et aux moyens ou aux petits propriétaires » (4). Toute autre conception de l'impôt paraît monstrueuse. Il ne peut s'agir pour l'impôt d'infliger des sacrifices aux individus ou de modifier la répartition des fortunes.

1. M. Caillaux, *op. cit.*, LXXV.

2. Truchy, *Le système des Impôts directs d'Etat en France*, page 95.

3. Girardin, *l'Impôt*, p. 150 et 300; Thiers, *De la Propriété*, p. 352 à 355 ; de Puynode, *de la Monnaie, du Crédit et de l'Intérêt*, t. II, p. 70 et suiv.

4. Leroy-Baulieu, *Traité des Sciences et Finances*, 6^e éd. I, pages 159, 160.

Ces théories individualistes devaient au cours du XIX^e siècle être de plus en plus fortement attaquées par les conceptions nouvelles qui devaient finir par les renverser. L'individualisme mettait l'accent sur les droits de l'individu à l'égard de l'Etat sans se demander si à l'inverse l'individu avait aussi des obligations à l'encontre de la collectivité. Pour lui l'individu est un centre autour duquel se meuvent d'autres individus n'ayant entre eux aucune relation nettement déterminée; il trouve en lui-même l'objet de son activité, les autres êtres ne semblent exister que par rapport à lui : la conception individualiste demeure toujours, quoi qu'on en dise, dans une certaine mesure égoïste.

Des écoles modernes à tendances solidaristes et socialistes se sont efforcées de montrer que l'homme n'est pas seul dans la Société, qu'il n'est que la partie d'un tout, que l'élément d'un ensemble. L'individu est fait par la Société ; car il n'existe que par elle. « Les socialistes et les solidaristes « font remarquer qu'un individu isolé quelle que soit l'étendue de son domaine, la puissance inventive de son intelligence, n'aurait pas la possibilité de satisfaction qu'il obtient au contraire aisément avec le concours de ses contemporains (1). » Ils découvrent à l'individu et à la Société par les lois de l'hérédité et de l'éducation, des rapports intimes; ils discernent une action perpétuelle de la collectivité sur les citoyens qui la composent. Le particulier n'est pas une force isolée jetée au milieu de ses concitoyens; il est lié à eux par des liens innombrables moraux, politiques, matériels; c'est à eux qu'il doit la plus grande partie de ce qu'il est; il a des obligations vis-à-vis d'eux, il a contracté à leur égard une véritable dette.

Ce changement de conception modifie directement le point de vue économique et financier. Le problème se posera

1. Germain Martin, *La situation financière de la France*, page 210.

désormais de déterminer les droits de l'Etat vis-à-vis des particuliers et notamment de fixer la mesure dans laquelle l'individu devra se libérer de sa dette par l'impôt; il s'agira donc, avant tout, d'évaluer sa capacité contributive, de connaître ses facultés réelles. Tel est le problème nouveau qui se pose auquel les anciens procédés de taxation ne pouvaient apporter de solution satisfaisante. Il ne suffira plus par des méthodes de taxation arbitraires d'estimer d'une façon approximative, en se basant sur la dépense et sur les apparences, quels peuvent être les revenus moyens d'une catégorie d'individus déterminée, il faudra rechercher quelles sont les ressources vraies du redevable afin de les faire participer toutes entières aux charges qui incombent à l'Etat.

LE POINT DE VUE POLITIQUE

A des conceptions sociales nouvelles s'ajoutent en outre des considérations politiques également neuves.

Les économistes classiques n'envisageaient l'impôt que comme un moyen d'assurer à l'Etat des sommes qui lui sont nécessaires pour faire face aux dépenses publiques. D'après eux, aucune autre mission ne pouvait être assignée légitimement à l'impôt dont le but exclusif, devait être un but financier. « L'impôt dit M. Stourm doit être exclusivement le pourvoyeur du Trésor. (1) » Si cette idée reste encore celle d'un grand nombre d'auteurs, une conception nouvelle tend de plus en plus à se faire jour, parallèlement à l'évolution qui se manifestait dans la notion du rôle de l'Etat et de ses attributions. L'impôt moderne ne serait pas seulement un instrument fiscal, ce serait en outre un instrument de réformes politiques et sociales, merveilleusement propre à exercer une action bienfaisante dans les rapports des classes sociales entre elles.

1. *Systèmes généraux d'impôts*, 2^e Ed., page 35.

La Révolution influencée par les idées humanitaires des philosophes avait tenté d'établir l'égalité de droit : elle avait rendu tous les citoyens égaux devant la loi ; de plus, en instituant un régime de liberté, elle avait, semble-t-il, aboli définitivement les sources d'inégalité. Or, les faits sont venus démentir ces prévisions et des inégalités aussi choquantes qu'avant 1789 opposent une fois de plus, puissants et faibles, riches et pauvres. Un accroissement continu et trop rapide des fortunes apparaît dès lors comme une sorte de danger social à cause du déséquilibre des capacités d'achat qui en résulte pour les différentes catégories sociales. Le spectacle du luxe, les dépenses somptuaires accomplies par les uns prend en regard du dénûment et de la pauvreté des autres, un aspect souvent provocateur et le caractère d'un défi, susceptibles d'accentuer le malaise social et d'aviver la lutte des classes. A côté de l'égalité de droit, il convient donc maintenant d'établir l'égalité de fait et de répartir d'une façon vraiment équitable la somme des biens existants. — Si l'on examine d'ailleurs l'origine de la plupart des grosses fortunes, on constate qu'elles proviennent souvent, on l'affirme, bien moins du labeur, de la prudence et de l'habileté de leur propriétaire que d'un concours de circonstances heureuses, de l'action aveugle, fortuite des événements, en un mot des conjonctures économiques ou sociales. Par quel privilège certains individus seraient-ils autorisés à confisquer à leur profit le bénéfice de la chance, puisque cette chance a été créée par la Société ? Celle-ci se doit d'exercer à son profit les justes reprises auxquelles elle peut prétendre. Or, pour atteindre ce double but, il est inutile de recourir à des moyens extrêmes, de faire appel à l'expropriation ou à la révolution, le retour à leur véritable propriétaire de biens un moment dispersés peut s'effectuer d'une façon aussi sûre et aussi efficace par l'impôt.

« La conséquence déduite, en fait d'imposition, que la

« répartition individuelle des fortunes constitue un *noli me tangere*, est inexact sous cette forme de principe général; « on peut, on doit même adjoindre au point de vue strictement financier un autre point de vue, le point de vue social politique, en vertu duquel l'impôt n'est pas seulement « un moyen de couvrir les dépenses, mais aussi un moyen de « corriger la répartition des fortunes et des revenus qu'a produite la libre concurrence (1). » Il faudra pour cela prélever par l'impôt une part proportionnellement plus lourde sur les riches que sur les pauvres; il faudra demander relativement plus aux grosses fortunes, sans quoi la répartition des richesses ne serait pas modifiée d'une façon appréciable.

Voici donc une tâche nouvelle qui incombe à l'impôt, à laquelle les anciennes modalités d'imposition ne pouvaient faire face. Il incombe à l'impôt personnel progressif de la réaliser.

LE POINT DE VUE ÉCONOMIQUE

Il est enfin un phénomène de l'ordre économique celui-là, qui montre l'insuffisance des anciens procédés de taxation. Les aspects que revêt la richesse et surtout les modes d'acquisition se sont au cours du XIX^e siècle profondément modifiés. Un impôt sur les *sources de produits* pouvait se légitimer tant que ces sources étaient peu nombreuses, tant qu'elles étaient relativement simples et aisément discernables. Lorsque la Constituante établit son système d'imposition, la principale source de richesse était la terre. De plus, à ce moment, la production industrielle et commerciale comportait une certaine uniformité : les procédés techniques variaient peu, la plupart des artisans travaillaient chez eux, à leur compte. Des conditions de fonctionnement semblables, des signes exté-

1. Wagner, II, pages 109 et suivantes. Également Seligman, *l'Impôt progressif*, pages 125 et suivantes.

rieurs identiques étaient pour un genre d'entreprise donné les signes d'une productivité moyenne. D'ailleurs une amélioration même importante dans les procédés de fabrication était incapable de conférer à une entreprise, en raison de la modicité du chiffre d'affaires, cette supériorité qui, par l'abaissement des prix de revient, permet la réalisation de bénéfices importants. De là la possibilité d'asseoir un impôt d'après le nombre et l'importance des machines, la valeur locative de l'habitation, le chiffre de la population. « L'impôt réel objectif convient aux pays dans lesquels les conditions économiques sont simples, ou les situations individuelles sont moyennes (1). »

« Si l'on veut bien réfléchir qu'à cette époque presque toute la richesse était immobilière, disait M. Caillaux, et se trouvait atteinte par l'impôt foncier, ou bien provenait du commerce et de l'industrie et était atteinte par les patentes, que les valeurs mobilières existaient à peine, que presque tous les travailleurs travaillaient à leur compte, on comprend que presque toute la richesse fut frappée à la source, et qu'ainsi il y eut dans le système, tel qu'il avait été élaboré au commencement de ce siècle, à peine place pour certains privilèges qu'on voyait poindre, mais qui n'avaient point une grande importance (2). »

Mais depuis lors, les conditions ont changé : les formes de la production se sont modifiées, diversifiées : la marque des temps modernes est une différenciation extraordinairement poussée tant dans la technique industrielle, et par conséquent dans les rendements, que dans le domaine commercial ; les conditions des entreprises ne se ressemblent plus, les moyennes font partout défaut ; partout, sauf dans le commerce de détail, on ne se trouve plus guère en face que

1. Jèze, *Législation financière*, page 574.

2. Débats, Chambre, 1907, pages 1819. De même : Jaurès, 1908, page 41.

de cas individuels. L'étendue des débouchés, le rôle prédominant de l'habileté du chef d'entreprise, de sa compétence financière et commerciale rendent possible la réalisation de bénéfices très différents indépendamment des indices extérieurs de la productivité. — Les temps actuels en outre ont « vu apparaître ces grandes sociétés et ces grandes compagnies qui aujourd'hui sont les maîtresses du commerce et de l'industrie (1). » Or, c'est en particulier à leur égard que les signes extérieurs sont dépourvus de signification. Enfin, et cette circonstance à elle seule rendrait l'utilisation d'un système indiciaire précaire : « les méthodes de fabrication se modifient sans cesse à chaque instant de nouveaux procédés sont inventés, les industries se transforment et on se trouve dans l'impossibilité d'adopter un tarif avec les variations incessantes de l'industrie (2). » — « Quand les organisations économiques privées sont plus fortement individualisées, — et tel est d'habitude le résultat de l'évolution historique de l'économie publique en général, et en particulier de cette évolution à l'époque moderne dans les pays avancés dans la voie du progrès — l'imposition objective du produit devient nécessairement plus défectueuse. La première doit se régler plutôt sur les conditions moyennes, donc se constituer par étalonnement. Mais cela n'est possible que tant que l'exploitation économique accuse la prédominance d'une certaine uniformité dans la technique, dans l'habileté professionnelle, dans les débouchés et, surtout, tant que cette uniformité persiste dans le régime juridique en vigueur. L'imposition subjective convient mieux à la technique moderne et aux formes que le système de l'économie privée réunit sous l'empire du principe de la libre concurrence individuelle (3). »

1. M. Caillaux. Débats, Chambre, 1907, page 1819.

2. M. Caillaux. Débats, Sénat, 1914, page 187 et *idem* 1908, Séance du 17 février.

3. Wagner, *op. cit.*, t. II, page 326.

De cette évolution dans l'ordre social politique, et économique se dégage une notion nouvelle qui, jusque là, n'apparaissait pas clairement et dont le législateur n'avait pas été amené à tenir compte. C'est l'importance de plus en plus grande prise par la valeur économique et sociale de l'individu par rapport aux choses. « A côté de la réalité des biens, en effet, il y a une autre réalité, celle de la personne même. » Sans doute, c'est bien la chose qui supportait et qui supportera encore le fardeau de l'impôt, mais ce fardeau en définitive retombe sur le contribuable et pèse sur lui d'un poids plus ou moins lourd selon sa puissance économique et la quantité de biens dont il dispose : la capacité contributive présente un rapport étroit avec sa situation individuelle; or, cette situation, les impôts sur les choses, sur les dépenses, ou sur les produits sont incapables de la révéler, car dans ces impôts on remonte aux sources principales des produits en s'attachant à ces sources, sans considérer le sujet, son activité, et sa capacité de payer : « les « impôts réels se rattachent à la situation de fortune considérée d'une façon objective, séparément d'avec l'individu intéressé, » (1) ainsi « l'excellence même de l'idée « consistant à considérer uniquement la chose plutôt que « la personne devient peu à peu elle-même une faiblesse (2). »

Il importe donc de trouver une autre forme de taxation, une autre méthode qui permette de révéler la personne du « contribuable : ce sera l'imposition personnelle « établie « d'après la condition du contribuable elle-même ou d'après « la situation de revenus et de fortune qui apparaît globalement en lui considéré subjectivement (3). »

Le sens de cette évolution est si net, la nécessité de faire intervenir l'*intuitus personae* se manifeste avec une telle vigueur, qu'il n'est guère de législation qui échappe à ces

1. Wagner, page 126.

2. Seligman, *L'impôt sur le Revenu*, page 13.

3. Wagner, page 126.

exigences nouvelles et ne se trouve entraînée vers la personnalité.

La France, dès le premier tiers du siècle dernier, s'efforce de prendre en considération les facultés globales dans son système d'imposition. Cette tendance se traduit par l'introduction dans quelques parties de notre système fiscal de certains éléments très atténués, il est vrai, de personnalité, et autant, par la transformation dans la pratique financière et à l'encontre de la loi elle-même, de la personnelle mobilière en un impôt véritablement assis sur les facultés globales du contribuable. — La loi du 21 avril 1832 exempte de la contribution personnelle mobilière les personnes réputées indigentes et donne aux Conseils municipaux des communes ayant un octroi l'autorisation de payer tout ou partie du contingent au moyen d'un prélèvement sur les produits de l'Octroi. Le Conseil municipal peut ainsi rétablir l'équilibre fiscal que l'octroi détruit au détriment des classes pauvres. Bien plus, d'après la loi du 3 juillet 1846, il peut après déduction des petits loyers procéder à la répartition, suivant un tarif progressif de façon à ménager les loyers les moins élevés. La loi du 13 juillet 1903 autorise enfin les communes dont la population dépasse 5.000 habitants à déduire de la valeur locative, à titre d'un minimum de loyer, une somme constante dont la quotité sera fixée par le Conseil municipal. Ces diverses dispositions tendent ainsi à donner à l'impôt un caractère nettement *dégressif*, et à y introduire la déduction du minimum d'existence. — La prise en considération des charges de famille n'est pas non plus négligée. D'après une loi du 20 juillet 1904, les Conseillers municipaux sont autorisés à augmenter les déductions du minimum de loyer d'un dixième pour chaque personne en sus de la première, à la charge du contribuable et de son domicile. Enfin, il faut faire une place à part à une pratique tout à fait significative; en fait, dans la majorité des communes : 32.000 sur 36.000 (il est vrai que parmi

celles-ci ne figurent pas les villes de quelque importance) le contingent communal n'est pas réparti d'après la valeur locative, mais d'après les facultés globales présumées du contribuable (1). Il en est ainsi en raison des inégalités auxquelles l'application de la loi aboutirait et de l'impossibilité dans laquelle se trouveraient dans certains cas les répartiteurs de procéder comme l'exige la loi.

LE POINT DE VUE FINANCIER

L'évolution qui se manifestait au point de vue social, politique et économique dans le sens de l'impôt personnel devait être hâtée par des considérations financières dont l'importance ne saurait échapper.

Notre ancien système fiscal présentait le grave défaut d'être extrêmement rigide dans son mécanisme. A la veille de la guerre d'autre part, il se révélait incapable de supporter les accroissements de recettes que l'augmentation des dépenses rendaient nécessaires.

Sans doute, le produit des impôts croissait-il régulièrement et ceux-ci donnaient-il lieu à la fin de l'année à des excédents budgétaires, mais les augmentations dans leur rendement ne pouvaient être données comme la seule conséquence du développement de la richesse. Cette circonstance s'explique par la prédominance dans notre système fiscal d'impôts à forme indirecte.

Si l'on examine tout d'abord les taxes indirectes elles-mêmes on doit constater que, si toute majoration de recettes suit bien en réalité le volume croissant des transactions, celui-ci n'est pas pour cela proportionnel au développement de la richesse. La consommation plus grande du tabac ou de l'alcool par exemple n'est pas un signe nécessaire du

1. Enquête de 1884. Rapport Cavaignac, Projet de budget de 1892, ch. Doc. Par., 1891, n° 1511, p. 1436.

développement de la prospérité; ne tient-elle pas dans une grande mesure à cette propension des hommes à donner toujours une plus large part aux consommations qui flattent les goûts? On a pû constater de même que le rendement des taxes indirectes augmentait d'une façon plus sensible, au moment où se manifeste la fièvre d'une activité plus intense, mais quelquefois un peu factice, telle que celle qui précède des expositions universelles ou l'exécution d'un vaste programme de travaux publics.

Or, de tels événements ne sont pas immédiatement une cause d'accroissement du revenu public.

Que si on examine, maintenant nos anciennes contributions directes, l'on doit se rendre à la même constatation. Les contributions directes lorsqu'elles reposent sur les données des signes extérieures offrent une grande analogie avec de véritables impôts indirects. Le fait est particulièrement frappant pour les taxes s'attaquant à la dépense comme la dépense d'habitation qui ne présente qu'une relation souvent lointaine avec le degré de fortune individuelle. Le jeu des présomptions légales amène nécessairement des excédents sans que ceux-ci puissent être considérés comme le résultat du développement de la prospérité. Ainsi le produit de l'impôt des patentes croissait chaque année du seul fait de l'augmentation de la population du lieu de l'exploitation; les contingents de la personnelle mobilière et des portes et fenêtres, en raison d'un excédent de constructions sur les démolitions. Or la première constatation n'avait le plus souvent d'autre raison qu'un déplacement de population des campagnes vers les villes; de la deuxième, il serait téméraire de conclure à un accroissement du revenu de l'ensemble des citoyens.

Ainsi le rendement de la plupart de nos impôts n'était-il pas en harmonie avec le développement de la fortune publique; la progression uniforme et régulière des recettes ne pouvait être la seule conséquence de l'accroissement de la

richesse qui tantôt augmente, tantôt diminue, selon les fluctuations souvent fort inégales : elle était plutôt le signe d'une grande rigidité dans le mécanisme de l'impôt (1).

L'impôt personnel qui a précisément pour mérite de se mouler étroitement au mouvement de la matière imposable devait ainsi figurer comme un élément compensateur dans notre système fiscal.

La rigidité de nos anciens impôts présentait en outre un autre inconvénient : elle rendait la réalisation de l'équilibre budgétaire souvent fort difficile. Un ministre des Finances éprouve constamment le besoin de recourir à un impôt capable, par un simple changement de tarif, sans secousse, sans bouleversement économique, de fournir un supplément de recettes soit afin de diminuer l'aléa d'une réforme ou d'un dégrèvement, soit pour faire face à un brusque accroissement de dépenses.

L'absence d'un tel impôt susceptible de jouer le rôle de soupape avait eu pour résultat de laisser le soin de supporter un déficit temporaire à la charge de notre Trésorerie qui, à la veille de la guerre se présentait dans une situation difficile, grave danger dont les conséquences furent alors particulièrement fâcheuses. C'est sans doute à cette lacune de notre fiscalité qu'il faut imputer la timidité des efforts tentés avant la guerre pour améliorer l'assiette défectueuse d'un impôt ou pour parvenir à un meilleur aménagement des recettes. Il faut en effet une grande hardiesse pour tenter une entreprise semblable, « alors que l'on ne peut en évaluer exactement les conséquences et que l'on court le « risque d'exposer le trésor à des difficultés auxquelles il sera « impossible de remédier sur-le-champ (2). » Si l'Angleterre

1. Sur ce point cf. Caillaux, *Les impôts en France*. Introduction, p. xcviii.

2. *Op. cit.*, p. civ.

peut à juste titre s'enorgueillir de cette large politique financière qui consistait à dégrever pour « donner de l'élasticité » à l'impôt et pour le faire rebondir » (1), c'est grâce aux ressources aisément extensibles de l'income tax.

Un accroissement inattendu des dépenses risquait également de prendre au dépourvu nos ministres des finances. Sans doute les frais d'une guerre par exemple doivent-ils être couverts par un appel à l'ensemble des ressources de la nation, mais la tâche des pouvoirs publics est singulièrement facilitée, et le crédit public fortifié lorsqu'ils peuvent recourir à des impôts susceptibles de fournir des recettes immédiates. Si certains impôts de consommation (boissons, tabacs) et l'impôt successoral présentent à ce point de vue de grands avantages, l'impôt personnel seul peut donner brusquement des ressources nécessaires. En fait les états civilisés dès avant la guerre tendaient tous à organiser des impôts élastiques pour les temps de crise. C'est un fait bien connu que l'income tax porte la plus large part des charges d'impôts qu'imposent les circonstances financières. « Il a toujours été considéré comme l'impôt susceptible d'être augmenté en temps de guerre pour cette raison évidente qu'on peut l'augmenter quand les besoins de la guerre l'exigent sans troubler d'une manière sensible le commerce et les affaires. » Peut-être, si notre système fiscal avait été doté dès 1914 d'un impôt d'un rendement plus souple, le législateur eut-il échappé aux hésitations ou aux scrupules qui l'empêchèrent de demander aussitôt aux pays l'effort fiscal suffisant.

« Un impôt personnel sur le revenu paraît donc nécessaire dans les systèmes financiers modernes... Il fournit au Gouvernement l'impôt dont le taux pourra être considérablement modifié, augmenté ou diminué, dont le rendement pourra être accru ou réduit, dans de vastes proportions,

1. P. cii.

« suivant les nécessités financières, sans bouleverser de fond
 « en comble le régime de la propriété privée, le commerce et
 « l'industrie (1). » Les impôts réels, en effet se prêtent mal à
 de brusques modifications qui peuvent être capitalisés ou
 amortis. Aussi le législateur peut-il craindre de toucher
 au taux de ces impôts à raison des répercussions indues que
 les variations de tarifs peuvent avoir sur les situations de
 fortune individuelles et des confiscations ou des cadeaux
 qui en résultent (1).

Ainsi « la création d'un impôt sur le revenu était-elle prin-
 cipalement destinée à rénover, à assouplir le régime d'im-
 pôt de notre pays, à doter la machine fiscale du volant
 qui lui était indispensable (2). »

Un dernier motif enfin devait rendre le besoin d'une
 réforme fiscale particulièrement pressant : la situation des
 finances publiques, brillante en apparence, était pour beau-
 coup un motif d'inquiétude (3).

C'est une idée de bon sens que l'Etat, sauf en des cir-
 constances tout à fait exceptionnelles, ne doit accepter de
 charges nouvelles qu'autant que le produit de l'impôt lui
 en fourni le moyen. Or, non seulement certains des budgets
 qui précédaient la guerre se soldaient par des déficits, mais
 encore il fallait envisager dès cette époque des augmenta-
 tions nouvelles de dépenses.

Si de 1891 à 1906, malgré la mise en œuvre de mesures
 destinées à améliorer le sort des travailleurs, nos budgets se
 sont soldés par des excédents, la situation se transforme
 en 1906 et les difficultés apparaissent. Les budgets de 1906,

1. Jèze, *Sciences des finances*, éd. 1912, p. 756. Sur ce point, *ibidem*,
 p. 774.

2. Caillaux, *Progrès civique*, 28 mai 1921.

3. Baudin, *L'Argent de la France*, Grasset 1914 ; Landry et Nogaro,
la Crise des Finances publiques en France, en Angleterre en Allemagne.
 Alcan, 1914.

1907, 1908, 1910, 1911, ne sont équilibrés que grâce à des émissions d'obligations à court terme. Bien que les plus-values rendent inutile le recours à ces expédients, il faut enregistrer sauf en 1907, des déficits d'une cinquantaine de millions portés aux découverts du trésor. En 1911, il y a au contraire un excédent de recettes de 144 millions, mais en 1912 le déséquilibre s'aggrave et c'est 178 millions de recettes nouvelles qu'il faut se procurer. Le ministre des Finances dans l'impossibilité de demander cette somme aux ressources normales, propose d'affecter les fonds à provenir du remboursement des avances consenties à la compagnie de l'Est à combler le déficit. Le budget de 1913 est équilibré grâce à 261 millions de ressources exceptionnelles, sans faire entrer en ligne de comptes les dépenses du Maroc, (202 millions). Le bilan des Budgets de 1872 à 1911(1) se soldait non pas par un excédent de recettes de 371 millions, comme la simple totalisation des chiffres inscrits dans les lois de règlement pouvaient le laisser croire, mais par un déficit de 1.013.000.000, si l'on ne tient compte que des ressources d'emprunt proprement dites dont ont profité les budgets, de 1.658.000.000 si l'on déduit du total les ressources exceptionnelles qui ont comblé l'insuffisance des ressources normales.

Le compte provisionnel ouvert en 1912 et clôturé en 1914 et 4 comptes spéciaux ne masquaient qu'avec peine l'importance réelle du déficit.

L'embarras de nos finances se traduisait dans les comptes de trésorerie dont la situation n'était pas sans inspirer quelques craintes. Jamais depuis la guerre de 1870 la dette flottante n'avait atteint un tel développement: de 1909 à 1913 les découverts du Trésor s'étaient accru de 58.000.000(2) et en 1913 on enregistrait l'existence d'une circulation de

1. P. Baudin, *L'argent de la France*, p. 35.

2. *L'argent de la France*, p. 131.

208.000.000 d'obligations à cours terme et d'un montant de découverts et avances du Trésor s'élevant à 1.229.000. Il fallait envisager l'émission d'un emprunt en rentes perpétuelles destiné à redresser la situation de notre Trésorerie.

Mais avant tout la nécessité d'augmenter les ressources normales de l'Etat s'imposait. Or nous avions en 1914 un système d'impôt à qui il était difficile de demander davantage. « Le système actuel, écrivait M. Truchy, a atteint le « maximum de productivité. On ne voit pas lequel des éléments qui le composent, pourrait porter une surcharge un « peu forte. La création de taxes nouvelles assimilées, voilà « à quois e borne l'effort d'invention du législateur (1). » Les partis alors au pouvoir se refusaient de demander à l'impôt indirect des ressources nouvelles, affirmant qu'au cours de ces dernières années les taxes indirectes avaient presque seules fourni les recettes supplémentaires : de 1906 à 1912 les augmentations pour ces impôts s'élèveront à 152.262.00 francs (les dégrèvements étaient insignifiants), tandis que les augmentations pour les contributions directes étaient seulement de 7.220.339 francs contre 3.874.200 de dégrèvements (2). La proportion des contributions directes par rapport aux recettes ordinaires en 1900 n'était que de 16,79 0/0 (18,7 d'après le bilan), alors qu'en l'an IV elle était de 37 0/0 (3). La conception de la Constituante qui avait voulu circonscrire très strictement le champ des impôts indirects s'était effondrée. Aussi le législateur s'affirmait-il résolu à n'admettre d'autre accroissement de ressources que celui provenant de l'imposition directe. Or, et c'est là que réside le nœud du problème, il ne pouvait guère songer à cette solution, car nous n'avions « à part quelques

1. *Les impôts directs d'Etat en France*, p. 46.

2. Landry et Nogaro, *la Crise des finances publiques en France, en Angleterre, en Allemagne*, p. 130.

3. Germain Martin, *les Finances publiques de la France et la Fortune privée*, p. 76.

exceptions, à titre d'impôts directs, que des contributions vieilles, ossifiées dans leur forme primitive, ayant perdu tout contact avec la matière imposable réelle, qui ne subsistaient qu'à la condition d'être immobiles (1). » Il fallait chercher ailleurs. Après une taxe sur l'enrichissement (Projet Javal du 9 juin 1910) l'impôt sur le capital était proposé sous la forme d'un prélèvement périodique (projet Caillaux) ou sous celle d'une taxe successorale sur les capitaux (projet Dumont). De toutes ces solutions celle qui faisait appel à l'impôt sur le revenu paraissait encore la moins aventureuse. Celui-ci se présentait ainsi non seulement comme le sauveur de nos budgets, mais aussi comme la condition même des réformes à effectuer dont l'ajournement ne pouvait être davantage envisagé. « Il n'y a plus dans notre système d'impôts directs ni dans notre système d'impôts indirects, » disait Rouvier dès 1904, (13 décembre) rien d'assez souple « pour apporter aux réformes que l'on veut faire le tribut que l'on peut légitimement leur demander ». « Ceux qui ont suivi les décisions budgétaires ont été frappé de la pauvreté des moyens dont nous disposons, affirmait également M. Caillaux, quant il s'agit de demander aux contributions un supplément d'efforts ou pour parler plus exactement de pourvoir aux frais de la législation démocratique. Les dépenses de la défense nationale s'accroissent-elles comme cela s'est produit dans les derniers exercices, s'agit-il de pourvoir aux frais d'une grande loi sociale, telle que l'Assistance, aux frais d'une loi démocratique telle que la loi militaire, nos budgets sont désemparés (2). »

L'impôt personnel à la veille de la guerre apparaissait comme une nécessité financière aussi bien que sociale.

1. Caillaux, *Les impôts en France*, p. xcvin.

2. Chambre, Séance du 11 février 1908;

La France cependant dans la voie de la réforme fiscale ne reste pas isolée.

Tous les pays se donnent un impôt répondant davantage aux exigences financières et sociales du moment d'ailleurs partout à peu près les mêmes. L'einkommensteuer offre un type achevé de l'impôt personnel; la législation anglaise de même réalise le sien dans l'income-tax avec l'introduction de la discrimination en 1907 et celle de la super-tax en 1910. Les autres pays viennent également à cette nouvelle forme d'impôt, tels l'Italie, avec sa réforme de 1919-1920.

Il n'existe pas un spécimen unique d'un tel impôt ; il peut dans chaque pays prendre des formes et des modalités variées. Il n'en présente pas moins un certain nombre de caractères communs qu'il importe de faire ressortir : toujours « il visera les biens, mais en tenant compte du contribuable qui en jouit et du degré d'aisance qu'ils lui procurent » (1).

1. M. Doumer, exposé des motifs du budget de 1897. *Doc. par. Ch.* 1896, n° 1765, p. 51.

CHAPITRE III

LES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE LA PERSONNALITÉ

§ 1^{er}. — LES PROCÉDÉS D'ASSIETTE

Le premier problème qui se pose est celui de déterminer le mode d'assiette le plus compatible avec la personnalité; c'est sans doute aussi le plus important; de la réponse apportée à cette question dépendra en réalité la valeur du système tout entier.

Il faut remarquer tout d'abord que les *facultés* du contribuable peuvent s'entendre du capital aussi bien que des revenus. Les revenus seuls ne constituent pas forcément la mesure de la capacité contributive. Un individu parce qu'il a placé une certaine partie de ses ressources en terrains non exploités, ou en valeurs d'un rapport infime, afin d'en tirer ultérieurement des plus-values, a cependant une certaine faculté de payer. Sa fortune, pour ne pas être immédiatement productive de revenus, n'en est pas moins réelle, et susceptible de lui fournir, un jour, des sommes importantes.

« On peut utiliser la fortune comme mesure partielle, quand « il s'agit d'une richesse possédée en vue de la jouissance « plutôt que du lucre, de biens placés dans un but de « spéculation, de biens où, nonobstant l'absence tempo- « raire de produit, la valeur en argent n'est nullement né- « gligeable (1). » Un impôt personnel peut donc être assis

1. Seligman, *L'impôt sur le revenu*, p. 17.

sur le capital aussi bien que sur le revenu. Les principales caractéristiques de cet impôt peuvent intervenir dans l'une et l'autre hypothèse : la déduction d'un minimum d'existence, la prise en considération des charges de famille, l'introduction de la progressivité, se conçoivent parfaitement dans un impôt sur le capital qui réalise en outre dans une certaine mesure la discrimination des ressources. Aussi est-ce par une dénomination incomplète que l'impôt sur le revenu est devenu synonyme d'impôt personnel.

Qu'on envisage l'impôt sur le capital ou l'impôt sur le revenu, le problème qui nous occupe demeure le même.

Si l'on renonce dans l'impôt personnel à taxer objectivement les biens, l'on veut atteindre les biens par rapport à la personne qui les possède. « Les facultés du contribuable, « voilà la matière imposable, qu'il faut atteindre si l'on « veut faire régner l'égalité et la justice dans l'impôt. Or « comment la dégager si l'on ne prend séparément chaque « contribuable et si l'on n'arrive à déterminer l'ensemble « des revenus de chacun. L'impôt personnel est l'impôt « individualisé exactement aux facultés réelles de cha- « cun (1). » Il importe donc de connaître ces facultés dans leur intégralité. Asseoir un impôt personnel d'après des procédés d'imposition qui sont incapables de révéler d'une façon complète les ressources du contribuable, c'est accomplir une œuvre vaine, puisqu'alors la puissance économique, les facultés vraies de l'assujetti échapperaient à l'impôt. De même taxer les contribuables d'après des ressources surestimées, supérieures à ses ressources effectives, c'est aussi bien manquer le but proposé, c'est en outre accomplir une injustice que le caractère progressif de la taxation rendrait intolérable. Il importe donc de trouver le mode d'assiette qui puisse révéler les facultés du contribuable telles

1. Rapport de M. Doumer. Exposé des motifs du projet de Budget de 1897. *Document parlementaire*, 1896, n° 1756, p. 51.

qu'elles existent dans la réalité ou qui permette de s'en rapprocher le plus près possible. Or à ces conditions tous les modes d'assiette ne satisfont pas.

« Je ne connais que trois systèmes pour asséoir un impôt direct, disait M. Caillaux, le système de la déclaration, le système de la taxation d'office par les agents de l'Administration, système qu'on peut envisager et qui se confond sur beaucoup de points avec le système de la déclaration, et enfin le système des signes extérieurs (1). »

Lequel de ces procédés permet de serrer les réalités de plus près? Celui des signes extérieurs ou celui de la constatation directe?

Qu'on envisage l'impôt personnel sous son aspect synthétique alors qu'il est assis sur les ressources évaluées dans leur ensemble ou bien sous l'aspect analytique, lorsque ces ressources sont déterminées par la totalisation des différentes sources de revenus, le problème de l'assiette reste le même.

Quand il s'est agi d'établir en France un impôt sur le revenu, certains ont cru possible de fonder la personnalité sur un ensemble de signes extérieurs. Plusieurs projets ont été déposés en ce sens, ceux de Burdeau, Peytral, etc... (2). Ils marquent tous un retour plus ou moins direct à la conception de la Constituante. Ils s'efforcent de déterminer les facultés des contribuables en interprétant en ce sens les dépenses effectuées par l'individu : dépenses d'habitation, de domestiques, de voitures....

L'impuissance d'un impôt sur les signes extérieurs à révéler, ne fût-ce que d'une façon lointaine, la situation de for-

1. *Débats Chambre*, p. 302. Séance du 11 février 1908.

2. *Chambre*, 1907, n° 1053. *Documents parlementaires*. Le rapport Renoult en contient l'exposé complet.

tune d'un assujetti a été si souvent et si nettement montré qu'il est inutile que nous y insistions beaucoup (1).

Certes le local d'habitation a pu être, voici un siècle, sinon l'indice exact de la richesse de l'individu, mais du moins un indice approximatif. « Il faut reconnaître qu'il « pouvait bien en aller de la sorte, car la masse des revenus « détenus par les personnes les plus riches était absorbée « au total dans presque tous les cas, par les dépenses du « train de vie journalier. Il en sera autrement lorsque la concentration des fortunes aura produit tous ses effets « à la fin du xix^e siècle (2). »

La dépense de loyer ne se trouve pas avec la fortune globale dans un rapport constant. Elle peut varier, non seulement de région à région, mais aussi de commune à commune, selon les conditions variables de l'offre et de la demande. En deuxième lieu cette relation est différente pour chaque individu; la dépense de loyer est proportionnellement plus forte pour les petits revenus que pour les gros. Enfin, un contribuable selon sa profession, ses charges de famille pourra être amené à habiter un quartier où les loyers sont plus chers, ou bien à louer un appartement plus grand. Sans doute est-il possible d'apporter à l'indice du loyer un certain nombre de corrections en faisant varier l'imposition selon le chiffre du loyer lui-même ou le nombre des enfants. Mais on tombe dans l'arbitraire quand il s'agit de déterminer les coefficients qu'il est impossible d'établir selon des bases rationnelles. La valeur locative est donc un élément d'appréciation des facultés bien incertain et pourtant, de tous les signes extérieurs, c'est encore le moins

1. Truchy, *Les impôts directs d'Etat en France*, p. 82, rapport de la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur le revenu, I, pp. 78 et suivantes, etc.

2. Germain Martin, *Les Finances publiques de la France et la Fortune privée*, p. 24.

trompeur (1). Il ne semble pas d'ailleurs que les dépenses accessoires puissent permettre de corriger avec une rigueur suffisante l'indice du loyer. Il vient, en effet, un moment, lorsqu'on s'élève dans l'échelle des fortunes, où les revenus ne se trahissent plus par des dépenses pouvant fournir une base de taxation suffisante, les très grosses fortunes, les plus intéressantes précisément au point de vue qui nous occupe, se trouveraient en fait dégrevées, puisqu'elles ne pourraient être pratiquement estimées. Tel est en effet le défaut commun de tous les impôts sur la dépense que le rapport entre la dépense et les ressources, qui, en bas de l'échelle pouvait avoir une signification, n'en a bientôt plus aucun. « Je ne crois pas que l'on puisse faire une réforme sérieuse, » affirmait M. Caillaux, en se tenant au système des signes extérieurs, parce que l'un des inconvénients de ce système c'est qu'il taxe non pas le revenu réel, mais un certain genre de vie. Or, vous aurez beau vous mettre l'esprit à la torture, vous aurez beau inventer tous les signes extérieurs du monde, les combiner, les enchevêtrer à votre guise, le lendemain du jour où vous aurez établi une loi en 200 ou 300 articles sur telle ou telle base, vous arriverez tout simplement à découvrir que vous avez fait le summum d'injustice (2). »

Il paraît dès lors difficile, avec un mode d'assiette auquel les facultés vraies du contribuable devaient nécessairement échapper, de faire jouer d'une façon rationnelle les autres éléments de personnalité, car tout ce que le procédé de taxation usité présenterait de défauts contribuerait à altérer le caractère véritable de ces éléments. Dès l'instant d'ailleurs où le revenu taxé est un revenu fictif, forfaitaire, il semble que les déductions doivent au préalable avoir été comprises dans le forfait; elles perdraient appli-

1. Stourn, *Les Finances de l'ancien régime et de la Révolution*, page 247

2. Débats, Chambre, page 301. Séance du 11 février 1908.

quées malgré cette circonstance presque toute leur signification. Il est même complètement impossible de faire intervenir alors la discrimination et la déduction du passif. Dès lors, la personnalité ainsi réduite serait singulièrement dénaturée. Elle ne semble donc pas pouvoir être mise en œuvre d'une façon rationnelle dans un système d'impôt excluant la taxation directe.

Est-il possible, néanmoins, s'il faut renoncer à déterminer les facultés globales par l'intermédiaire de la dépense, de les fixer en taxant séparément chacune des sources de produits par la méthode des signes extérieurs? On évaluerait ainsi successivement les bénéfices des exploitations industrielles ou agricoles des contribuables, ceux de leur travail; puis on en ferait ensuite la somme par des procédés excluant toute déclaration et toute inquisition en conservant ainsi les avantages des anciennes contributions.

Il semble tout d'abord que le revenu professionnel ne puisse être déterminé d'une façon satisfaisante par les signes extérieurs. Dans la patente, grâce aux multiples modifications dont elle avait été l'objet, l'effort d'interprétation des indices de la productivité avait été poussé jusqu'aux limites du possible; cet impôt qui pouvait ainsi passer pour un modèle du genre, demeurerait fort éloigné cependant de frapper le revenu réel. La raison, nous l'avons vu, doit en être cherchée dans l'évolution de la production dont les modalités actuelles sont difficilement compatibles avec un mode d'assiette forcément rudimentaire. Les procédés techniques, d'autre part, varient sans cesse, et il devient de plus en plus difficile de mettre l'impôt en harmonie avec eux. « Depuis que j'ai été ministre des Finances, » dit M. Caillaux, on a déjà voté une loi nouvelle pour opérer les transformations de certains droits de patente. « Demain nous pourrions en voter une autre. Dans quelques

« années une autre encore et ainsi indéfiniment. Jamais
« nous ne parviendrons à faire œuvre durable (1). »

Enfin, de par sa nature même l'impôt assis sur les signes extérieurs ne peut donner que des moyennes, s'appliquant à des catégories données d'entreprise, il exclut donc la taxation individuelle, condition première de la personnalité. La patente ne révélait qu'« une simple possibilité
« de bénéfices et non des bénéfices réellement effectués (2). »

Le procédé de taxation d'après les signes extérieurs paraît donc, en ce qui concerne les revenus professionnels, s'écarter de la réalité dans une mesure incompatible avec la précision qu'exige l'impôt personnel. Au surplus, en admettant qu'il soit suffisant, il ne permet pas d'atteindre certains revenus dont le caractère universel de l'impôt exige cependant la taxation. Certaines ressources, dont les modalités d'acquisition ne se manifestent pas d'une façon sensible, extérieure, ne peuvent être atteintes; il en est ainsi de la plupart des bénéfices non commerciaux, des revenus du travail seul dont aucun indice ne permet de relever l'acquisition et, qui comme le proposait la Commission extra-parlementaire (3) de l'impôt sur le revenu, devraient être imposés d'après la valeur locative de l'habitation, système qui a l'inconvénient de ne pouvoir faire de distinction entre cette catégorie de revenu et les autres ressources du contribuable. Comment atteindre enfin les revenus mobiliers autrement que par la déclaration, à moins qu'on ne les frappe indirectement, auquel cas le Fisc ignore le nom du bénéficiaire? (4)

1. Débats, Chambre, page 302. Séance du 11 février 1908.

2. Truchy, *op. cit.*, page 40 et également à ce sujet Wagner, *op. cit.*, p. 326 et 319.

3. II, p. 1057 et suiv.

4. Voir à ce sujet les Rapports de la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur le revenu, pages 319, 339. I et les Documents parlementaires 1895, n° 1459, page 840, 1900, n° 141, page 468. Discours de M. Caillaux du 11 févr. 1908. Ch. et le rapport de J. L. Dumesnils, Ch. Docu. Parl., n° 3044, p. 33, 1917.

Le système indiciaire à lui seul apparaît ainsi comme absolument incapable de fournir une base satisfaisante à l'impôt personnel.

Tel est au surplus le sens de l'évolution fiscale dans tous les pays. « Il ressortira à l'évidence de l'étude des législations « étrangères qui seront analysées dans le rapport, écrit « M. Renoult, que le sens du progrès en matière fiscale est « partout le même, partout conforme aux tendances de « notre propre pays, et qu'il peut se résumer ainsi : abandon du système des signes extérieurs toujours fécond en « erreurs et en injustices et recherche à l'aide de procédés « variés du revenu ou des revenus nets de chaque contribuable pour en faire la base des diverses impositions (1). »

Ainsi, qu'on se place dans l'hypothèse d'une imposition synthétique ou dans celle d'une taxation analytique des facultés (celle de l'income tax), le seul procédé susceptible d'adapter l'impôt aux facultés est de recourir à la constatation directe. « Il faudra ou bien que l'Etat essaie de « déterminer lui-même les revenus avec les renseignements « qu'il pourra se procurer, c'est la taxation administrative, « ou bien qu'il demande au contribuable le chiffre de ses « ressources, sauf à contrôler la déclaration. Tournez et « retournez les choses, vous ne trouverez pas d'impôts sur « le revenu en dehors de ces deux procédés de taxation (2). » C'est ainsi qu'en pratique, la théorie de la personnalité est venue se confondre avec le principe de la constatation directe. Personnalité et constatation directe sont devenues synonymes. Tout l'effort du législateur, nous le verrons, tendra dans la réforme de nos anciennes contributions à supprimer le système indiciaire qui régnait dans notre législation depuis plus d'un siècle et à lui substituer, dans

1. Chambre, Documents parlementaires, n° 1053, p. 514, 1907.

2. Pelletan, Sénat, Débats, p. 86. Séance du 3 février 1914.

la mesure du possible, soit la taxation administrative, soit la déclaration.

Mais le fonctionnement de l'un et l'autre système cependant est subordonné à cette condition que le fisc soit armé de pouvoirs d'investigation suffisants pour asseoir équitablement l'impôt et pour contrôler d'une façon efficace les affirmations des assujettis. Si l'Administration ne possède pas les pouvoirs nécessaires, la matière imposable lui échappera; la fraude faussera l'assiette de l'impôt et la réalité du revenu ne sera pas dégagée. La taxation personnelle, nous le verrons, se heurte dans la pratique aux plus graves obstacles. La déclaration trop souvent est impossible à contrôler; d'autre part le législateur soulève des accusations de vexations et d'inquisitions, s'il se hasarde à vouloir organiser le contrôle de l'impôt. C'est par là que la personnalité dont la conception théorique n'est pas sans offrir les mérites les plus séduisants rencontre dans l'application des difficultés qui obligent à transiger avec les exigences de la doctrine et qui aboutissent en fin de compte à en dénaturer le caractère.

§ 2. — LA TAXATION DU REVENU NET

Il ne suffit pas de déterminer le revenu du contribuable pour pouvoir ensuite y appliquer l'impôt. Selon la définition de la personnalité, en effet, ce que l'impôt doit atteindre, ce sont les *facultés* du contribuable. Or si, dans certains cas, ces facultés peuvent avoir pour mesure la masse même des revenus encaissés, très souvent elles ne se confondent pas avec eux : parmi les ressources du redevable, une certaine portion est soustraite à sa jouissance effective et par conséquent elle ne peut concourir à déterminer son pouvoir économique et sa richesse : chacun doit accomplir certaines dépenses obligatoires, telles que celles que nécessitent l'entretien de l'existence, l'acquisition et la conservation

du revenu. De l'ensemble des revenus bruts apparents, il faut donc déduire ces frais afin d'obtenir le revenu net taxable. « Je pense n'être contredit par personne, disait M. Foville, en posant d'abord comme principe, comme axiome fiscal que ce que nous devons taxer dans tous les cas, c'est le revenu net. C'est le revenu net que nous cherchons à atteindre quand nous avons en face de nous un capital mobilier ou immobilier. C'est le revenu net que nous devons viser aussi, selon moi, quand nous sommes en présence de l'homme considéré comme un instrument de travail, comme producteur de revenus, et j'y vois une raison bien simple, c'est qu'il n'y a de réel, que le revenu net. Le revenu brut est un chiffre sans réalité (1). »

a) *Déduction des charges.* — La production du revenu comme toute production de richesse, exige des dépenses préalables dont la nature varie selon la nature de la richesse considérée : un bénéfice commercial ne peut être réalisé sans que le négociant procède à l'achat de marchandises et qu'il paye des salaires et des frais de toute sorte. La différence entre le prix d'achat et le prix de revient seule constitue un gain. Il en est de même pour l'industriel qui devra, en outre, tenir compte des frais d'amortissements et des provisions variées. Si l'on examine les professions libérales on conçoit que l'acquisition du revenu comporte également des dépenses : frais d'automobiles, de voyages, de livres, etc... Bien plus, dès l'instant où pour l'industriel on tient compte des sommes consacrées chaque année à l'amortissement du capital, ne faudrait-il pas de même prendre en considération la valeur du capital intellectuel, représenté par la science accumulée et les années consacrées à l'étude par l'homme de lettres ou l'ingénieur ? Il y a là en réalité une valeur qui devrait entrer

1. Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus. II, p. 698. Voir également à ce sujet Discours de M. Merle, Chambre, 10 mars 1908.

en ligne de compte pour la taxation du bénéfice. Cet élément, cependant, dont en pratique il est fort difficile de tenir compte, n'a pas été introduit parmi les déductions actuellement admises dans notre législation.

Mais l'impôt personnel ne considère pas seulement l'importance de la propriété mobilière ou celle du bénéfice professionnel réalisée, il s'attache en outre à la situation individuelle de l'individu: le produit net d'un terrain ou d'une entreprise n'est pas une indication nécessaire du revenu net du propriétaire. Ainsi, si ce dernier, pour son compte personnel en dehors des fonds qu'il s'est procuré pour assurer le fonctionnement d'une entreprise industrielle, a dû contracter un emprunt pour le service et l'amortissement duquel il doit prélever chaque année une part importante de ses revenus, il paraît juste que ces sommes soient déduites. Qu'une personne de même soit contrainte à verser chaque année une somme destinée au paiement des arrérages d'une rente ou d'une pension alimentaire, cette somme ne pourra être considérée comme faisant partie de ses revenus effectifs. Les dettes font partie du passif et il faut les déduire pour établir un bilan correct. « A égalité
« de revenu, une charge supérieure amoindrit la force éco-
« nomique de celui qui la supporte; de même une charge
« inférieure est l'indice d'un pouvoir plus grand, en sorte
« que la capacité de payer d'un sujet économique est
« toujours en raison inverse de ses obligations et de ses
« charges (1). »

b) *Déduction du minimum d'existence.* — En se plaçant sur le terrain de rigoureuse logique sur lequel prétend se développer la théorie de la personnalité, on est arrivé aisément à considérer que si la production et la conservation des biens matériels comportent des déductions légitimes, il doit en être de même pour ce capital, différent sans doute,

1. Martinet, *L'impôt réel et l'impôt personnel*, p. 84.

mais d'une réalité économique non moins certaine, qu'est le capital humain. « On a même poussé plus loin l'analogie, « on a comparé l'homme à une machine en tenant compte « de ses facultés intellectuelles et morales, on l'a qualifié « de machine intelligente. Or, dans l'industrie, quand il « s'agit d'établir le rendement net d'une machine, on « a garde de le calculer d'après la valeur marchande « des objets qu'elle crée, on déduit les frais de toute sorte, « qu'entraînent l'entretien et le fonctionnement de cette « machine. La machine humaine a aussi ses frais de pro- « duction et d'entretien; elle a besoin d'aliments, de vête- « ments, de logements, du médecin et de médicaments en « cas de maladie, de tout ce qui en un mot est nécessaire « à la conservation, à la mise en jeu de ses organes et à « l'utilisation de ses énergies (1). » Il paraît donc légitime de déduire du montant des ressources brutes de chacun une certaine somme correspondant aux frais que comporte pour un individu l'entretien de ses forces.

Si, d'autre part, la vie en société, comme le remarque M. Truchy (2), est conçue comme devant favoriser le développement le plus complet possible des facultés de l'homme et l'accomplissement de sa destinée, l'Etat est tenu de ne rien prélever sur la fraction des ressources individuelles qui ne pourrait être diminuée sans que la vie, la force, la santé ou le développement de l'être humain fussent plus ou moins compromis. Cette fraction constitue le minimum d'existence.

c) *Déductions des charges de famille.* — La conception même du rôle de l'Etat en cette matière conduit à l'idée de la déduction des charges de famille. L'Etat ne saurait en effet considérer l'individu en soi, comme une fin; l'homme doit être envisagé comme un élément du groupe social destiné à assurer la conservation de l'espèce. Or, sur

1. Gauthier, *La Réforme fiscale par l'impôt sur le revenu*.

2. *Op. cit.*, p. 116.

la somme des revenus qu'il encaisse, le père de famille doit prélever une fraction importante afin d'assurer l'entretien de ses enfants. Si l'on veut reprendre le langage économique, il importe d'assurer une déduction pour l'amortissement du capital humain. Il faut ajouter d'ailleurs qu'en France notamment à cette idée s'est ajouté le souci de favoriser ou plus exactement de ne pas entraver le développement des familles nombreuses. Il apparaît déjà dans la loi du 17 juillet 1889 exonérant de la personnelle mobilière le père et la mère de 7 enfants. C'est par là que la personnalité s'est glissée d'abord dans notre système d'impôts.

Telles sont donc les nombreuses déductions qu'il convient d'opérer avant d'atteindre au revenu net. Mais sont-elles cependant suffisantes pour le dégager? Faut-il en étendre encore le champ? Ou au contraire n'avons-nous pas déjà dépassé la notion de revenu net pour laisser se substituer à elle la notion de revenu libre, c'est-à-dire de revenu « restant à l'individu pour sa propre jouissance (1). » Comment, en un mot, déterminer cette notion de revenu net?

La question en réalité ne comporte pas de réponse précise. Car, si l'on se place dans la logique du principe de la personnalité, fixer une fois pour toute et pour tous les individus le revenu net et établir la ligne de démarcation qui le distingue du revenu libre constituent une tâche impossible à réaliser; du moins cette détermination ne saurait-elle être qu'arbitraire. La taxation subjective permet en effet de justifier pour chaque individu toutes sortes d'exemptions et de déductions, car elle a précisément pour objet d'évaluer pour chacun en particulier ses facultés contributives vraies; l'idéal de cette théorie est d'individualiser complètement l'impôt. Or quel est le critérium permettant d'évaluer le minimum d'existence? Celui-ci varie avec

1. Seligman, *L'impôt sur le revenu*, p. 22.

chaque époque, chaque race, chaque individu. Un même chiffre de déductions suffisant pour assurer la satisfaction des nécessités d'une existence primitive et la conservation des forces de celui-ci, ne permettra pas à l'autre de contenir les exigences de ses besoins plus raffinés, plus étendus qu'il considère cependant comme primordiaux. — Il a fallu pourtant, sous peine de s'exposer à voir la matière imposable échapper entièrement à l'impôt, adopter pour le minimum d'existence un chiffre estimé d'une façon arbitraire.

On aboutit ainsi nécessairement à un forfait, solution critiquable peut-être d'un point de vue purement théorique, mais cependant rendue indispensable par les nécessités fiscales. Le forfait, d'ailleurs, appliqué aux déductions nécessitées par la conservation et la production du revenu soulève des objections plus graves encore. Le fonctionnement de chaque établissement industriel, l'entretien de chaque immeuble entraînent des frais pouvant varier dans une très large mesure de l'un à l'autre. Une évaluation spéciale et individuelle de ces charges doit être accomplie pour chaque entreprise. Les différences dans les situations individuelles sont dans la vie économique moderne si grandes que les moyennes perdent la plupart du temps toute sorte de signification. Il paraît, dès lors, difficile de déterminer d'avance et une fois pour toutes les sommes destinées à être déduites. C'est cependant cette méthode qui fut adoptée pour la détermination des charges d'entretien et de réparation incombant au propriétaire d'un immeuble (loi du 8 août 1890).

Nous rencontrons à nouveau ici un des cas où l'application des principes se heurtent à des obstacles d'ordre matériel : outre la difficulté que présente quelquefois pour le propriétaire lui-même l'estimation des déductions à faire subir à son revenu brut, celles-ci ne pourraient être, dans l'état actuel des choses, l'objet d'un contrôle suffisam-

ment précis de la part de l'Administration. Le forfait s'imposait donc.

§ 3. — *Discrimination*

Le revenu net une fois déterminé peut-il être pris comme un critérium des facultés de l'individu? Si la situation du contribuable, son degré d'aisance, ses charges de famille, doivent être pris en considération, est-ce qu'inversement la nature des ressources taxées ne doit pas elle-même entrer en ligne de compte dans l'imposition? En d'autres termes est-ce que diverses sortes de revenu, provenant de sources différentes, procurent dans tous les cas à des individus des satisfactions d'une qualité semblable; est-ce qu'ils représentent une même capacité de payer?

Il semble que non. Il existe plusieurs points de vue auxquels il est permis de se placer afin d'apprécier la nature des ressources du redevable. Celui auquel on s'arrête le plus souvent distingue les revenus du travail et ceux du capital qui, en effet, présentent certains caractères différents.

Il est difficilement contestable que le gain de son salaire coûte au travailleur plus de peine que l'encaissement de ses revenus au rentier. Le premier mérite donc de la part du fisc plus d'égards que le second.

La nature et l'étendue du risque, en outre, ne sont pas de part et d'autre les mêmes. Si la possession de toute fortune, de la fortune mobilière en particulier, implique un risque important, surtout à l'heure actuelle en raison de l'instabilité des conditions économiques, le travail est par sa nature même exposé à des risques singulièrement plus graves : le chômage ou la maladie menace de réduire d'un jour à l'autre le travailleur à la misère. Les revenus du capital sont, comme disent les Allemands, des *revenus fondés*. « Ils ont en principe un caractère permanent; ceux « du travail ont le caractère d'un revenu viager; en les

« taxant le législateur doit tenir compte de leur précarité, « c'est-à-dire les évaluer à un chiffre, ou ce qui revient au « même les assujettir à un taux moindre que les revenus « équivalents en apparence du travail (1). »

Au point de vue de la durée, enfin, une distinction entre le revenu du travail et le revenu du capital doit être introduite. Les forces de l'homme s'épuisent, il devient rapidement un moment où l'ouvrier ne peut continuer à travailler. Le détenteur de capitaux au contraire est à peu près certain, s'il a su se ménager des placements prudents, de jouir pendant toute sa vie de ses revenus et d'en voir bénéficier ses héritiers après sa mort. La nécessité pour le premier d'épargner s'impose donc avec un caractère beaucoup plus pressant que pour le second; et l'on conçoit que le législateur s'efforce de montrer sa bienveillance à l'égard de celui qui voudrait faire face à ses besoins futurs.

Une distinction aussi nette entre le revenu du travail et le revenu du capital ne peut dans la pratique être toujours faite, car il est peu de revenus dans la formation desquels le travail n'entre pour une certaine part; aussi un taux intermédiaire entre celui applicable aux revenus fondés et celui frappant les revenus non fondés, est-il le plus souvent prévu, pour ceux du commerçant ou de l'industriel par exemple.

Ainsi, comme le remarque excellemment Seligman, le principe de la discrimination « repose en dernière analyse « sur la doctrine de l'égalité des sacrifices, mais interprétée « d'une façon quelque peu différente de celle que Stuart « Mill a le plus vulgarisée (2). » En effet on envisage non pas l'importance du sacrifice que fait le contribuable dans l'acquiescement de l'impôt, mais celle qu'il accomplit pour acquérir les ressources.

1. Chambre, séance du 2 mars 1909. Théodore Reinach.

2. *L'impôt sur le revenu*, p. 25.

§ 4. — PROGRESSIVITÉ (1)

L'impôt personnel s'efforce, nous l'avons vu, de rechercher les facultés vraies du contribuable et, si les règles jusqu'ici envisagées n'ont été admises qu'en fonction de ce but, c'est surtout par la progressivité que les partisans de la personnalité veulent faire varier le poids de l'impôt selon la puissance contributive, les moyens économiques de l'individu. S'ils s'efforcent de réaliser, comme les économistes classiques, l'égalité dans l'imposition, ils ne se contentent pas, comme ces derniers, d'une égalité apparente et objective, de l'égalité des quotes-parts, il renoncent à l'égalité, dans le fait matériel du paiement; ils veulent aboutir à une égalité véritable, plus profonde, à une égalité subjective, et ils recherchent la mesure de l'effort fiscal à demander à chacun dans l'égalité du sacrifice imposé à chaque contribuable par le prélèvement fiscal : c'est ici que le principe de la subjectivité de la taxation apparaît dans toute son ampleur.

Or il faut reconnaître que l'application d'un tarif proportionnel, c'est-à-dire d'un tarif toujours le même pour chaque fraction de matière imposable, est loin d'imposer à l'individu un sacrifice équivalent. En effet les revenus ne sont pas tous destinés à satisfaire des besoins de même importance; une première fraction d'entre eux sera appliquée au contentement des besoins les plus élémentaires, ceux de nourriture et de logement, tandis que les fractions suivantes seront consacrées à la satisfaction de besoins plus éloignés, moins pressants : dès lors, prélever une même somme de 10 0/0, par exemple, sur les premiers imposera à l'individu un sacrifice beaucoup plus considérable que

1. Il ne nous appartient pas d'exposer toute la théorie de la progressivité dont la démonstration a été souvent donnée. Conf. notamment Seligman, *l'impôt progressif*.

l'application de ce taux à la deuxième ou la troisième fraction de ses ressources. Si l'on veut réellement infliger aux contribuables des sacrifices semblables, l'on ne peut échapper à la nécessité de dégrever la première fraction des revenus appliquée à la satisfaction des besoins nécessaires et à celle de soumettre les fractions suivantes à un taux plus élevé, ce qui équivaut en somme à recourir à un tarif progressif. Celui-ci fait un effort aussi grand, quand il abandonne un vingtième de ses ressources, s'il est pauvre, que celui-là, lorsqu'il abandonne un dixième, s'il est riche.

Il est possible d'exprimer la même idée sous une forme un peu différente en la rattachant à la théorie de l'utilité finale. D'après cette théorie, l'utilité d'un bien est déterminée par l'utilité de la partie qui en a le moins. Il en est de même pour le revenu : la valeur totale du revenu net est déterminée par la valeur de la dernière tranche, c'est-à-dire de celle qui est destinée à la satisfaction des besoins les moins utiles. Si l'impôt enlève cette dernière tranche, le sacrifice sera très petit et pour égaliser l'effort fiscal, il est nécessaire de demander à celui qui a de gros revenus une fraction plus importante qu'à celui qui en a de petits.

C'est à tort d'ailleurs que l'on oppose à la théorie de la progressivité la grande formule fiscale de la Révolution d'après laquelle chaque citoyen doit à l'Etat en proportion de ses facultés. Cette formule n'est nullement en contradiction avec le principe de la progressivité ; car, il ne faut pas confondre les facultés avec les revenus même du contribuable ; les facultés varient avec les revenus, mais n'y sont pas adéquates. La progressivité ne réalise pas la proportionnalité des versements, elle réalise une proportionnalité plus vraie, la proportionnalité de l'effort fiscale, de la faculté de payer.

La progressivité, se légitimant ainsi par un raisonnement se rattachant à la consommation des biens, peut aussi se défendre par des considérations relatives à leur

production (1) : plus une fortune est importante, plus l'accroissement en est rendu aisé pour son propriétaire. C'est un fait, que le développement économique moderne a encore accentué, et qui s'explique par le mécanisme du crédit. Mais, par une généralisation hâtive, les partisans de l'impôt progressif ne craignent pas d'ériger en axiome que le détenteur de richesses importantes a la certitude d'un accroissement continu de ses biens. La progressivité serait alors un moyen d'éviter un déséquilibre croissant des conditions individuelles (2).

Enfin, et c'est sur cet argument notamment que s'est appuyé M. Caillaux pour demander la révision de notre ancien système fiscal, l'impôt progressif peut être envisagé comme un impôt de compensation. « Ignorant les situations individuelles, frappant à l'aveugle, atteignant d'ailleurs le plus souvent des objets d'une utilité générale les contributions indirectes grèvent plus lourdement les classes peu aisées que les classes fortunées, elles constituent, on l'a souvent dit, des impôts progressifs à rebours » (3). La progressivité appliquée à l'impôt sur le revenu est destinée précisément à redresser cette injustice et à réaliser la proportionnalité pour l'ensemble du système fiscal; car avant de penser « à mettre en œuvre le principe de la progression, si on y adhère, il faut se préoccuper de revenir à la proportionnalité (4). »

Tels sont, brièvement rappelés, les divers éléments de la personnalité que nous nous sommes efforcés de rattacher par leurs liens logiques à la théorie de l'impôt subjectif.

1. Seligman, *L'impôt sur le revenu*, page 33.

2. Conf. précédemment, page 21.

3. M. Caillaux, *Doc. Parl.*, n° 737, 1907, page 1 : également séance du 11 février 1908, page 291. Ch.

4. *Rapport Doc. Parl.*, Norot, 1907, p. 21.

CHAPITRE IV

L'INTRODUCTION DE LA PERSONNALITÉ DANS LE SYSTÈME D'IMPÔTS ACTUEL

La première question qui se pose est de savoir comment et sous quelle forme il est possible d'introduire la personnalité dans un système d'impôts.

Si l'on examine les diverses modalités de taxation possibles, les diverses façons de combiner un ensemble de contributions, on constate qu'elles se ramènent toutes à deux types. On peut adopter « un impôt sur l'ensemble des revenus ou des impôts sur les diverses sources de revenus. On chercherait en vain une troisième méthode qui soit logique (1). »

Le système le plus simple, le plus juste, en apparence tout au moins, est de recourir à un impôt global unique. La personnalité ne saurait en bonne logique être introduite que dans un impôt global, seul susceptible de révéler les facultés du contribuable. Tel est le système de l'Einkommensteuer adopté par l'Allemagne. Il permet avec une rigoureuse exactitude, de faire jouer les déductions du minimum d'existence et des charges de famille et de réaliser la progressivité. L'impôt, afin de permettre la taxation du revenu vrai, est assis sur la déclaration. Mais c'est ici qu'apparaît la difficulté principale, celle d'organiser le contrôle de la déclaration. Comment l'administration véri-

1. Caillaux, *Les impôts en France*, p. LXXIX.

fiera-t-elle l'exactitude des affirmations du contribuable, si elle ne connaît que l'ensemble de ses ressources considérées comme un tout, leur groupement au profit de tel ou tel individu, si elle n'a que des indications nécessairement incertaines et incomplètes, relatives à l'importance respective des diverses sources où s'alimente la fortune de l'assujetti? Elle devra pour contrôler la déclaration utiliser tous les éléments susceptibles de la renseigner, quelles qu'en puissent être l'origine et la nature plus ou moins avouables, plus ou moins suspectes; elle devra, afin de savoir le montant des revenus individuels, s'informer de l'importance du train de vie du contribuable, du chiffre de ses dépenses, de ses occupations mêmes. Une telle nécessité n'a pas échappé au législateur allemand qui a dû conférer au fisc les pouvoirs d'investigation dans la vie de l'assujetti les plus étendus et les plus exorbitants. « Je veux vous montrer, disait M. Reinach, comment le contrôle des déclarations aboutit à l'inquisition la plus minutieuse, la plus exacte, mais aussi la plus odieuse et sur le train de vie des contribuables. On questionne les fournisseurs, on interroge les voisins, les domestiques, les enfants. On tient compte des dîners donnés, des cigares offerts aux invités (1). » Le fisc n'hésite pas à taxer d'office, « à traîner dans le vif », dès qu'il présume la fraude.

Mais un tel régime, s'il peut convenir à un peuple déférent et docile, fortement centralisé et hiérarchisé, comme l'est le peuple allemand, ne serait pas toléré du peuple français jaloux de son indépendance, essentiellement individualiste et méfiant à l'égard de l'Etat. Au surplus, il satisfait au principe de la personnalité beaucoup moins complètement qu'il ne peut sembler au premier abord; en effet, nécessairement un mode d'assiette aussi incertain

1. Chambre. Débats, 1909, p. 197. Egalement exemples cités par Ingelbleek, *L'impôt sur le revenu*, 1908, pages 224-232.

doit laisser échapper une grande partie des revenus des contribuables; l'impôt par conséquent ne saurait porter sur la totalité des facultés.

Outre ces inconvénients, M. Caillaux en voyait un autre à l'impôt unique : la difficulté de faire jouer la discrimination. « Impossible, disait-il, de distinguer entre les diverses « natures de revenu du moment où on les confond dans un « même bloc ». Cette objection, à vrai dire, ne paraît pas insurmontable : car il est relativement aisé de soumettre à l'intérieur même de l'impôt global les revenus du travail à un traitement plus favorable que ceux du capital en les affectant d'un coefficient convenable.

Devant ces difficultés force est donc de renoncer à un système d'impôt unique qui, maintes fois proposé (1), avait déjà été jugé insuffisant par le Législateur. Il faut donc rechercher un autre mode d'assiette atténuant le danger d'arbitraire et fournissant une base de taxation vraiment solide.

L'examen des diverses législations étrangères montre qu'il existe précisément une méthode qui permet d'atteindre au revenu vrai sans inquisition indiscrète au domicile ou dans les comptes particuliers.

Cette méthode combine un ensemble d'impôts réels assis sur les différentes sources de revenus, les maisons, la terre, les valeurs mobilières, les professions. L'impôt cédulaire en faisant varier les procédés d'assiette selon les diverses natures de revenu qu'il s'agit d'atteindre, en les adaptant aux diverses situations contributives, garantit les droits du Trésor tout en gênant le moins possible l'individu. Il permet aussi d'appliquer le système de la retenue qui va prendre le revenu à sa source « et met au nom de l'Etat une

1. Projet Doumer, Rouvier, conf. à ce sujet rapport de M. Renoult n° 1053, *Doc. Parl.*, 1907.

« sorte de saisie-arrêt sur ce que le contribuable est sur le point d'encaisser (1). »

Les avantages du système sont certains. Celui-ci fournit à l'impôt une assiette aisée, parce que souple et variée, écartant « les contacts, c'est-à-dire les conflits entre le fisc et les citoyens ». Aussi a-t-il permis au législateur anglais de concilier l'individualisme anglo-saxon avec les nécessités du contrôle que comporte la taxation du revenu réel.

A ces mérites s'en ajoutait pour nous un autre, lorsque se discutait l'introduction de la personnalité dans nos impôts : un ensemble d'impôts réels entrant de lui-même dans le cadre général de notre système fiscal, et se présentant dans le sens de l'évolution historique, dans laquelle se développait depuis un siècle notre fiscalité d'une façon fragmentaire, sans doute, mais néanmoins indiscutable. « On s'aperçoit, en effet, que c'est par les taxes nouvelles ajoutées aux taxes existantes, et en harmonie avec elles, que le fisc cherche à saisir la matière imposable; que l'évolution de notre législation tend depuis trente ans à scinder l'impôt pour atteindre plus directement à toutes les sources de revenu (2). »

Mais devait-on conclure de ces avantages à l'adoption pure et simple du système anglais et fallait-il faire de notre système d'impôt le pendant de l'income-tax, adopté aux mœurs et aux conditions dans lesquelles nous vivons ?

Il semble que non, car un tel plan se heurte alors aux diverses objections auxquelles le système de l'impôt unique avait précisément échappé. « En premier lieu il y a de grandes chances pour que certains contribuables échappent à l'impôt. Tel serait le cas des revenus qu'une personne habitant Paris tirerait de propriétés qu'elle posséderait à l'étranger. Il est difficile, en effet, de con-

1. M. Caillaux, Rapport Doc. Parl., 707, page 27, 1907.

2. M. Caillaux, Débats Chambre, séance du 11 février 1908, p. 293.

« cevoir comment, dans un système cédulaire, des revenus provenant de l'étranger pourraient être taxés. Au contraire, il est tout à fait simple de les faire entrer dans le cadre d'impôt personnel frappant l'ensemble des revenus et de leur demander une légitime contribution (1). »

En outre, et c'est là l'objection la plus grave, si le système des cédules présente le mérite de saisir les sources de produit mêmes, il offre par ce fait un caractère strictement *réel*; dans un tel mode de taxation la personne du contribuable n'apparaît guère; avec lui l'impôt ne peut saisir l'ensemble des ressources de l'individu et faire varier l'imposition selon les facultés. Il n'est pas possible, dès lors, d'y faire jouer logiquement les éléments de la personnalité; la progressivité notamment n'y saurait figurer.

Si par conséquent nos traditions, nos mœurs ne permettent pas d'introduire en France le système allemand, si d'autre part il faut reconnaître que l'idée de justice sociale en matière d'impôt ne saurait être satisfaite que par la coexistence, à côté des impôts réels qui frappent les choses sans s'inquiéter de la personne, d'un impôt personnel basé sur l'ensemble des facultés des contribuables, la solution devait donc consister à combiner les deux systèmes dont les mérites et les inconvénients sont précisément inverses, de façon à ajouter aux avantages de l'un, les avantages de l'autre. Tel était précisément le système que préconisait M. Caillaux en 1907. « Nous croyons nous rapprocher autant qu'il est possible du but en vous proposant de juxtaposer des impôts *réels* sur toutes les catégories de revenus et un impôt *personnel* global. En première ligne nous établissons à l'image de ce qui existe en Angleterre, un impôt général sur les diverses classes de revenus les attei-

1. M. Caillaux, Discours du 11 février 1908, p. 293 et Sénat, Discours du 10 février 1914.

gnant à leur source, au moment où ils apparaissent d'après des règles de constatation, d'assiette, et de recouvrement, convenablement appropriées à chaque nature de revenu, ne comportant ni arbitraire, ni inquisition (1). » Ce système permet d'accorder un traitement différent à chaque catégorie de revenus. « D'autre part, par-dessus cette première série de taxe, nous instituons un impôt personnel global répondant quant à sa conception, sinon dans son application, à l'einkommensteuer, véritable taxe de redressement des inégalités fiscales, destinée à atteindre dans leur ensemble les fortunes des contribuables aisés ou riches (1). »

Ainsi se présentait dans ses grandes lignes le projet Caillaux qu'il est indispensable d'exposer afin de montrer comment la personnalité devait être introduite dans notre système d'impôts. Tel « un édifice dont les colonnes seraient « l'impôt sur les catégories de ressources et dont le couronnement serait l'impôt complémentaire », il constituait un ensemble rationnellement conçu, harmonieusement équilibré qui, dans sa construction théorique, avait le mérite de tenir compte des exigences de la logique tout en les adaptant aux difficultés de la réalité.

1. *Doc.*, n° 707, page 3. Ch. 197.

CHAPITRE V

LES ATTEINTES AU PRINCIPE DE LA PERSONNALITÉ

SECTION I

La personnalité étendue aux impôts cédulaires

Dans l'ensemble le projet Caillaux restait fidèle à la distinction établie entre impôt personnel et impôt réel. L'esprit général du système était « d'instituer un impôt « général à caractère *réel* portant sur toutes les ressources « classées en catégorie auquel viendrait se superposer un « autre impôt à caractère *personnel* assis sur l'ensemble « des revenus de chaque famille (1) ».

Ce système n'est entré dans la loi de 1914-1917 qu'après de profondes modifications qui en ont complètement modifié les intentions et dénaturé le caractère. La distinction entre impôt réel et impôt personnel qui était à la base du projet était perdue de vue. La personnalité se glissait dans les impôts cédulaires sous forme d'abattements et de déductions diverses dues pour la plupart à la commission de législation fiscale de la Chambre. « Par une extension « importante de certaines dispositions isolées, elle faisait « une place dans l'impôt cédulaire lui-même au principe « équitable de la personnalité », écrivait son rapporteur M. Renoult (2).

1. Rapport Renoult *Doc. Parl.*, n° 1053, page 542, Chambre, 1907

2. *Ibidem*, p. 513.

M. Caillaux, cependant, dans une lettre à la commission n'avait pas manqué de rappeler l'idée d'où le projet était issu et de faire ressortir les inconvénients des atteintes au principe de la personnalité que proposait la Commission. « Je me permets de rappeler aux membres de la Commission que le projet de loi repose sur la coexistence « d'impôts *réels* frappant les diverses catégories de revenus « et d'un impôt *personnel* sur l'ensemble du revenu. J'insiste « à dessein sur les termes : impôt réel et impôt personnel, « parce que je voudrais faire nettement entendre que l'on « ne peut appliquer les mêmes déductions, les mêmes « exemptions à la base à des impôts qui frappent des biens, « sans avoir égard aux conditions dans lesquelles ils sont « détenus, qu'à des impôts purement personnels qui « atteignent directement les individus (1). »

C'est au nom de la théorie de la personnalité que l'on prétendait légitimer les déductions variées introduites dans les impôts cédulaires. Sans doute cette théorie les réclame-t-elle bien en effet, mais seulement dans un impôt où il soit possible de comparer les ressources du contribuable aux charges auxquelles il a à faire face, dans un impôt qui permette effectivement d'évaluer la valeur subjective des biens.

Comment imputer sur les revenus cédulaires des charges qui ne frappent pas spécialement telle branche de revenu, mais leur ensemble? Une ventilation des charges sur chacune des cédules est impossible à exécuter d'une façon rationnelle. Ainsi il est permis de se demander si chercher à frapper subjectivement les biens d'un individu à travers des impôts réels, qui ne donnent qu'une idée fragmentaire de sa situation de fortune, n'est pas aller à l'encontre de la logique.

1. Lettre de M. Caillaux du 22 mai 1907 au Président de la Commission de la Chambre citée par l'*Economiste* du 27 mai 1907, page 771.

Pour ces divers motifs la déduction des charges affectant la fortune globale dans les impôts cédulaires apparaît comme difficilement compatible avec la théorie de la personnalité. La loi de 1917 introduit cependant dans les cédules la déduction des dettes, des charges de famille, d'un minimum d'existence.

Il serait inique, disait-on, de frapper le revenu brut dans un impôt qui prétend briser résolument avec les méthodes de taxation anciennes : seul le revenu effectivement disponible doit être atteint par l'impôt.

Certès, déduire le passif se conçoit lorsqu'il s'agit de taxer le revenu net déterminé par la déclaration pour une catégorie de ressources données : on ne se représente pas à vrai dire un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne tenant pas compte des amortissements et des frais de toutes sortes que nécessite la production. Mais il est bien différent, comme le fait la loi de 1917, de déduire les dettes qui ne sont pas spécialement affectées à une branche de revenu déterminée, qui sont une charge de la fortune globale. Il en va ainsi également des déductions pour les enfants, la femme, et les personnes à la charge de la cédule des traitements et salaires. Car, comme le faisait remarquer M. Caillaux, « s'il est difficile d'imaginer que dans chaque cun des impôts réels, qui constituent les catégories, le législateur introduise un droit de dégrèvement au profit des familles nombreuses, la chose est au contraire parfaitement défendable en matière d'impôt personnel (1) ».

« La déduction des charges de famille ou des charges de dettes grevant l'ensemble du patrimoine, conclut M. Allix, ne peut se pratiquer rationnellement dans le système cédulaire (2). » L'objection se présente avec plus de force encore lorsqu'il s'agit d'impôts à assiette forfaitaire

1. Même lettre.

2. *Traité élémentaire de Sciences des Finances*, p. 435, 4^e édition.

et pourtant à ceux-là aussi s'appliquent les déductions des dettes.

La même tendance chez le législateur apparaît plus nettement avec les déductions du minimum d'existence. Déjà dans son projet de 1907, M. Caillaux ménageait une place aux exemptions à la base, plus réduite toutefois. Mais, tel est le danger lorsqu'on s'engage sur la pente des dégrèvements que bientôt on ne peut plus résister à la tentation et qu'on se laisse entraîner aux résultats les plus fâcheux.

« Les impôts cédulaires distincts sont nécessairement des impôts réels, et il est contradictoire d'opérer une déduction personnelle sur un impôt réel qui ne porte que sur les biens, disait M. Raiberti. L'impôt général est composé de cédules dont chacune constitue un impôt réel distinct, puisqu'il fait l'objet d'une taxation distincte. Il aurait donc dû exclure toute autre déduction à la base des cédules que celle qui aurait eu strictement pour but d'opérer la discrimination des différentes sources de revenu. On a néanmoins pratiqué à la base de certaines de ces cédules des déductions totales ou partielles qui semblent correspondre à l'exemption d'un minimum d'existence. Le projet implique donc dans les termes les contradictions que j'ai signalées tout à l'heure. Et dans l'application il aboutit aux inégalités les moins justifiables et aux anomalies les plus irrégulières (1). »

Dans le système d'impôt actuel, un contribuable, parce qu'il possède une somme de revenus provenant d'une source unique (2) n'en bénéficie qu'une fois de la déduction du minimum d'existence; si au contraire il tire cette somme de plusieurs cédules différentes (3) les déductions du minimum

1. Débats Chambre, 24 février 1909, page 498.

2. Exploitation agricole, professions non commerciales, salaires (sans compter les abattements que comporte la cédule des professions non commerciales).

3. Exception faite de l'impôt sur les capitaux mobiliers, à moins que ne joue l'article 51 de la loi du 25 juin 1920.

d'existence jouent autant de fois à son profit, alors que par définition elles devraient être uniques. Le minimum d'existence ne saurait être plus élevé dans un cas que dans l'autre. De même un contribuable habitant Paris touchant 7.000 francs de traitement et se faisant un bénéfice semblable en exerçant une profession libérale serait exempté de tout impôt cédulaire. Si au contraire le total de ces deux revenus provient d'une source unique, il sera taxé à l'impôt complémentaire et à l'impôt cédulaire (1).

N'a-t-on pas le droit d'autre part de considérer la déduction du minimum d'existence comme une forme de la progressivité?

Or appliquer la progression à des impôts qui frappent des revenus particuliers sans relation définie avec des ressources globales du contribuable paraît difficilement compatible avec le principe de l'égalité des sacrifices et non moins illogique que le procédé qui consisterait à soumettre à un tarif progressif les mutations de biens ou des opérations sans rapport déterminé avec le degré d'aisance de celui qui les accomplit, telles que les ventes ou les échanges. « En principe nous ne pouvons pas baser la progressivité « sur une taxe sur les revenus. C'est pourquoi un jeu d'impôts « sur le revenu présente un grave inconvénient, celui de ne « pas permettre d'instituer une exemption à la base d'une « façon satisfaisante. En effet, pour cette exemption il faut « savoir le revenu total des citoyens; vous ne pouvez pas « exempter quelqu'un à la base si vous ne connaissez pas son « revenu global, sinon vous faites une exemption qui ne « signifie rien (2). »

1. D'après le budget de 1925, cette disposition illogique disparaît pour les contribuables qui possèdent à la fois des revenus commerciaux et des revenus non commerciaux, ainsi que pour ceux qui touchent en même temps des traitements ou salaires et de gains de professions libérales; les premiers seront taxés pour le tout à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, les seconds à l'impôt sur les salaires (Art. 12).

2. M. Merle, 2^e séance du 4 juillet 1907, Débats Chambre, page 1664.

Aussi il est permis de conclure avec M. Allix que « la déduction du minimum d'existence est incompatible avec l'impôt cédulaire, du moins d'une façon rationnelle » (1).

Cependant, il faut le reconnaître, la solution qui aurait consisté à conserver aux impôts cédulaires un caractère de stricte réalité, aurait présenté un grave inconvénient. Un contribuable dont les ressources auraient été trop minimes pour être cotisées à l'impôt global n'aurait jamais vu la personnalité jouer à son profit. Mais il aurait été possible de décider selon le système pratiqué en Angleterre, que, pour bénéficier d'une modération d'impôt, il faudrait justifier que le revenu total reste inférieur au minimum d'exemption de l'impôt global.

Ne pouvant ainsi légitimer les déductions du minimum d'existence par la théorie de la personnalité, on s'efforce de les rattacher aux principes de la discrimination. « Je ne trouve pas juste qu'on exonère dans la même mesure tous les revenus quelle que soit leur nature, parce que je ne peux assimiler les revenus qu'une personne tire d'un placement en rentes ou en biens immobiliers loués à un revenu qu'elle tire de son travail, écrivait M. Caillaux. Du moment où j'adopte le principe de la discrimination, je ne dois pas simplement inscrire ce principe au sommet de l'échelle, je dois le pousser jusqu'en bas et graduer les exemptions ou déductions en conséquence (2). » Ce système aboutit en somme à priver les revenus des capitaux des déductions ou abattement à la base. Or l'on discerne mal pourquoi des rentiers, parce qu'ils ne tirent pas leurs ressources d'un travail actuel, n'auraient pas droit à un minimum d'existence. La discrimination est judicieusement réalisée dans notre système d'impôt actuel par l'application de taux différents aux différentes sources de revenus. « Le tort du système

1. *Sciences des finances*, page 234.

2. Chambre, Séance du 11 février 1908. Débats, p. 301.

« actuel c'est d'avoir voulu cumuler ces deux méthodes de « discrimination (1). »

Tels sont les résultats auxquels on aboutit lorsqu'on prétend introduire dans les impôts cédulaires des dispositions que la logique et la justice à la fois n'admettent que dans un impôt global. Il aurait fallu revenir à une plus saine conception des exemptions et admettre la personnalité là seulement où elle est à sa place, et conserver aux cédules un caractère réel. Il aurait peut-être été plus sage « de « réunir en un bloc tous les articles relatifs aux abattements « et aux exonérations à la base, de les détacher des chapitres cédulaires et de faire porter ces dégrèvements uniquement sur les ressources globales des contribuables en « tenant largement compte de leurs charges de famille (2) ».

En réalité, si le législateur a introduit les déductions du minimum d'existence dans les impôts cédulaires, c'est que sans cela il aurait été conduit à taxer des revenus qui, jusque-là, avaient ignoré le percepteur grâce à l'exemption des petits loyers. Cette considération de fait l'a arrêté ; il n'a pas osé remonter une pente, qu'il eut peut-être mieux valu ne jamais descendre.

SECTION II

Les Atteintes au principe de la Personnalité dans l'Assiette des Impôts

§ 1^{er}. — LES DIFFICULTÉS DE L'ASSIETTE. — LA TAXATION DU REVENU RÉEL. — LES EXIGENCES CONTRADICTOIRES DU LÉGISLATEUR A CET ÉGARD.

Si l'on examine les diverses idées qui ont été à l'origine de la réforme réalisée en 1914 et en 1917, on s'aperçoit que

1. Reinach, Séance du 2 mars 1909. Débats, page 588. Ch.

2. Reinach, Première séance du 29 octobre 1908. Chambre, Débats, page 1952.

le souci principal du Législateur, celui qui d'un bout à l'autre a dominé la discussion au Parlement, a été celui de taxer le *revenu réel*. « Nous entendons atteindre les revenus eux-mêmes, écrit M. Caillaux, et nous ne maintenons les dispositions légales, actuellement en vigueur, qu'autant qu'elles conduisent à la détermination du revenu véritable. (1) » « Quel est le dessein de tous ceux qui dans cette Chambre, réclament la réalisation de la réforme fiscale? C'est, à n'en pas douter, d'aboutir à une meilleure, plus exacte, plus équitable répartition des charges publiques, et pour cela de mieux adapter l'impôt aux facultés réelles du contribuable (2). »

Or les quatre vieilles contributions, nous l'avons vu, étaient toutes assises sur des présomptions, les unes s'efforçant de dégager les ressources du contribuable d'après la dépense, les autres ayant pour objet d'atteindre le revenu à travers les signes extérieurs de la productivité. Un tel système ne pouvait, malgré les précautions prises, en dépit des améliorations successives apportées aux procédés d'assiette, révéler le revenu vrai. Il fallait donc abandonner des méthodes de taxation, qui sans doute avaient fait leur preuve jadis, mais qui ne convenaient plus aux exigences du moment. L'intention du législateur en cette matière ne saurait faire aucun doute. « La troisième condition nécessaire pour une réforme sérieuse c'est, qu'alors que le système actuel repose sur des apparences, sur des signes extérieurs, alors qu'il est un système indiciaire, le nouveau système fasse reposer les taxes sur des réalités et non sur des fictions (3). » Un très grand nombre de systèmes proposés avant 1907 avaient été repoussés parce qu'ils encourageaient la même critique. « La plupart avaient l'inconvénient de ne pas rompre nettement avec le sys-

1. Rapport Doc. Parl., n° 707, p. 4. Ch.

2. M. Malvy, Débats, Chambre, 1908, p. 1300.

3. M. Caillaux, Débats, Sénat, p. 124, Séance du 10 février 1914.

« tème indiciaire, dont l'exclusion est la condition préalable
« de toute réforme profonde (1). »

Il semble donc qu'après avoir repoussé le système d'impositions d'après les signes extérieurs avec une telle décision, on dût nécessairement lui substituer la déclaration hormis toutefois les cas où il semblait possible de déterminer la matière imposable, sans avoir recours à la déclaration obligatoire. Or ces cas sont peu nombreux. « La déclaration obligatoire est le seul moyen pour atteindre le but que nous nous proposons (2) », était-il affirmé.

Cette affirmation peut sans doute être tenue pour exacte, mais à une condition, c'est que la déclaration soit sincère. « C'est là l'écueil. On peut être certain que dans tous les pays « du monde, même les plus civilisés, et où le niveau moral est « le plus élevé, les contribuables s'efforceront de dissimuler « au fisc tout ce qu'ils pourront. Les individus honnêtes « fourniront, non pas une déclaration exacte, mais la déclaration qui leur fera payer la somme qu'ils croient être « leur juste part d'impôt; les malhonnêtes n'auront aucune « mesure (3). » Il faut donc organiser le contrôle, sinon la tentation est trop forte pour le contribuable de dissimuler au fisc ses ressources.

Mais cette nécessité ne semble pas s'être imposée au législateur dans toute sa rigueur et avec toutes ses exigences. Il régnait à cet égard, dans l'esprit de certains, d'étranges illusions qui, sans doute, font honneur à leur bonne foi, mais qui méconnaissaient singulièrement les réalités. « Les partisans de la réforme soutenaient que le « contrôle n'aurait rien d'inquisitorial. On se contenterait « d'une déclaration volontaire et le fisc aurait la possibilité « d'exercer un contrôle grâce aux documents qu'il pourrait

1. Doc. Parl., n° 707, p. 7. Ch. 1907.

2. Débats, Chambre, p. 554, 1908

3. Jèze, *Science des Finances* (1912), p. 792.

« posséder (1). » Une parole comme celle-ci, aujourd'hui qu'il faut reconnaître l'importance de la fraude et en arriver au bordereau de coupons, ne laisse pas que d'étonner : « La déclaration est le contraire de l'inquisition ; c'est par la « déclaration que l'on échappe à toute inquisition ; car celui « qui déclare doit déclarer la vérité (2). » Sans doute faut-il voir dans cette mentalité un vestige d'une des idées la plus chère à la démocratie « fille de Rousseau », de la croyance mystique en la bonté naturelle de l'homme ; ne suffit-il pas de faire confiance à la droiture et à la sincérité de l'individu en lui remettant cet instrument de justice qu'est la déclaration pour qu'il s'en serve naturellement comme l'exigent l'honneur et l'équité ? — L'exemple des législations étrangères, notamment de la législation anglaise, où la déclaration fonctionnait à la satisfaction de tous, était souvent invoqué. S'il est vrai qu'à cette époque celle-ci ne comportait pas en faveur de l'administration des pouvoirs d'investigation très étendus, la mentalité du contribuable anglais ne peut par contre être aisément comparée à celle du contribuable français. Le tempérament individualiste de celui-ci, son caractère frondeur, une tendance innée à considérer trop souvent l'Etat et surtout le fisc comme un adversaire devaient, on pouvait le craindre, le porter à frauder toutes les fois qu'il en aurait les moyens. « Nous pouvons le répéter, on considère trop « souvent en France que frauder le fisc n'est pas voler (3). »

Les avertissements d'adversaires clairvoyants pourtant ne manquèrent pas. Ces paroles de Gambetta étaient à maintes reprises citées et commentées : « Si la moralité « publique était arrivée à ce degré que chaque contribuable

1. Germain Martin, *les Finances publiques de la France et sa Fortune privée*, p. 75.

2. Edouard Vaillant, *Chambre, Débats*, 1908, p. 163.

3. Pierre Leroy-Beaulieu, *Débats, Chambre, Séance du 2 février 1909*, p. 329.

« considérât comme une faute contre l'honneur toute dissimulation de son revenu et s'abstînt de tout acte qui pourrait dissimuler le contingent qu'il a à fournir pour les dépenses sociales, il n'est pas douteux qu'il suffirait d'exiger de chacun une déclaration précise de ses ressources pour établir la cote de ce contribuable. Mais nous ne sommes pas encore arrivé à cet état de perfectionnement moral et, quoi qu'on puisse espérer qu'avec le progrès de la civilisation il sera possible d'y atteindre un jour, nous devons confesser que nous en sommes encore trop loin pour que nous osions vous conseiller de fonder sur cette base seule tout notre système social (1). » « Les gens qui s'en sont déclarés partisans (de l'impôt sur le revenu) ont été dupes ou victimes de la plus grossière illusion, ils se sont imaginés que l'impôt sur le revenu peut fonctionner sans des moyens rigoureux et inquisitoriaux (2). »

Les deux termes : déclaration et contrôle, en bonne logique fiscale, doivent être indissolublement liés.

Ainsi si cette nécessité était nettement perçue par les uns, il semble que d'autres au contraire, pour qui la volonté de faire accepter coûte que coûte la déclaration était prédominante, n'en aient pas saisi la portée, ni réalisé toutes les conséquences, qu'ils aient même à dessein laissé cet aspect de la question dans l'ombre. Il leur fallait d'abord abolir les anciennes méthodes d'imposition, quitte à substituer à elles un système de taxation incomplet, fragmentaire, incapable de fonctionner. Le motif de cette attitude est clair : le contrôle est rigoureux et l'on craignait en l'organisant d'une façon efficace de faire avorter la réforme.

Le contrôle, en effet, conduit nécessairement à l'inquisition, ou tout au moins comporte pour le contribuable une gêne et un trouble certains : l'administration est

1. Cité par M. Caillaux, Débats, Sénat, 1914, p. 124.

2. Jules Roche, Débats, Chambre, p. 331, Séance du 2 février 1909.

amenée, afin de pouvoir examiner les assertions de l'assujetti, à réclamer des droits d'investigation étendus dans les Banques et même à exiger la suppression des formes de la richesse qui, par leur mobilité, échapperaient trop facilement à ses regards; elle doit demander au redevable des explications, des renseignements sur son train de vie, sur le fonctionnement de son entreprise, sur l'importance de ses bénéfices et de ses pertes; elle est conduite à vérifier la comptabilité du commerçant, à fouiller le secret de ses affaires, à demander à l'un la justification de telle somme d'argent, à l'autre l'origine de telle dette. Sans aller jusqu'à être la destruction même de la liberté, comme les adversaires de la réforme l'affirment, le contrôle, il est vain de le nier, implique une certaine atteinte à cette liberté, quelque précaution que le législateur prenne d'ailleurs pour atténuer la rigueur des investigations, et en dépit de tout le tact et de tout le savoir faire dont les agents de l'administration soient capables.

Le principale de personnalité se relie d'une façon certaine, par l'intermédiaire du contrôle, à l'inquisition.

« Pour empêcher ces résultats (la fraude) il faut donner « à l'administration de larges pouvoirs de vérification, un « droit d'immixtion dans les affaires privées; il faut organiser des sanctions très sévères et se montrer impitoyable « dans la répression. Mais d'abord un pareil système est très « compliqué et surtout il peut être considéré comme très « vexatoire. C'est ce qui fait dire que le système de la « Déclaration est : l'inquisition fiscale (1). »

Or une telle conséquence, les événements l'ont montré, les contribuables ne l'auraient pas acceptée et les auteurs de la réforme d'ailleurs n'en voulaient pas eux-mêmes. M. Caillaux déclarait qu'il ne tolérerait « ni arbitraire ni inquisition ». Les déclarations en ce sens abondent. « Com-

1. Jèze, *Science des Finances*, 1912, p. 792.

« bien de fois, Messieurs, dans vos professions de foi électorales, vous-même, Monsieur le Ministre, n'avez-vous pas déclaré que jamais cet impôt sur le revenu ne pourra être un prétexte à inquisition, que l'art de la fiscalité en France, c'est au contraire d'avoir le moindre contact possible avec le contribuable (1). » Les divers projets proposés avant 1907, portaient tous sur cette réserve : que la réforme « n'affecterait aucun caractère inquisitorial, ne porterait atteinte ni à la propriété, ni à la liberté individuelle (2) ».

C'est là précisément que résidait la contradiction sur laquelle le législateur avait fermé les yeux : après avoir réclamé la taxation du revenu réel par la déclaration, il se refusait à lui-même les moyens de la mettre en œuvre. Ce fut une de ses fautes les plus graves, source de toutes les difficultés, de toutes les désillusions futures, d'avoir laissé croire que les deux conditions de la réforme, taxation du revenu réel et absence de vexation dans le contrôle, n'avaient rien d'incompatibles. Il se trouvait pris ainsi dans le dilemme suivant auquel il n'est pas possible d'échapper : ou « l'arbitraire et l'inquisition poussés jusqu'à leurs dernières limites, ou la stérilité, et il aurait pu ajouter l'iniquité de l'impôt (3) ». D'une part il fallait atteindre le revenu réel, comme le voulait le principe de personnalité; d'autre part il fallait épargner aux contribuables les vexations inhérentes au contrôle.

Afin d'obtenir le vote de la réforme il fallut céder; des transactions intervinrent; tantôt les mesures de contrôle, notamment celles de l'impôt global que réclamait l'administration, furent sacrifiées : la déclaration était établie mais le revenu réel, faute de contrôle, devait échapper;—

1. Eynard, Chambre, 23 juin 1908, p. 1315.

2. Saurien. Déclaration ministérielle, 1906.

3. Perchot, Sénat, Débats, p. 4899. Séance du 18 novembre 1916.

tantôt au contraire le forfait était introduit dans la taxation et encore ici le revenu effectif n'était pas atteint.

Dans une hypothèse comme dans l'autre, la personnalité n'était pas réalisée.

Des difficultés que présente la déclaration comme mode d'assiette

A. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Rien ne permettra de mieux faire saisir les incertitudes et les contradictions du législateur que l'exposition des diverses solutions qui furent envisagées pour la taxation des bénéfices industriels et commerciaux.

Il y a trois systèmes pour asseoir un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. La déclaration, les signes extérieurs et le système moyen de la taxation administrative.

Le but que se proposait le législateur ici encore était le même : substituer au procédé indiciaire qui ne révélait qu'un revenu approximatif, un mode d'imposition permettant d'atteindre le revenu vrai. M. Caillaux, d'accord avec la Commission, ne croyait pas toutefois pouvoir introduire la déclaration : « tout le monde reconnaîtra qu'une déclaration obligatoire imposée aux commerçants ou aux industriels pourrait avoir des conséquences regrettables, même « désastreuses... (1). » « On aurait pu concevoir, écrivait de même M. Renoult, que l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels fut établi sur le chiffre du revenu net réalisé par l'imposable. Théoriquement ce système eut été sans doute préférable à celui de l'article 32 mais, il eût présenté de graves difficultés d'application. Les bénéfices d'un commerce, d'une industrie, ne se prêtent guère, en

1. Rapport, Doc. Parl., n°. 707, p. 4, 1907.

effet, sans des recherches d'une extrême complexité, à une évaluation exacte (1). » La méthode proposée était celle de la taxation administrative. D'après le système de la commission les professions devaient être imposées suivant leur productivité normale appréciée suivant tous les signes extérieurs qui peuvent la révéler et en tenant compte de la situation économique et des circonstances de temps et de lieu qui peuvent avoir sur elle de l'influence, ainsi que des renseignements de toute nature que le contrôleur pourrait recueillir auprès de toute administration publique. Toutefois le contribuable recevait la faculté de substituer à la présomption tirée de la productivité l'évaluation de son bénéfice véritable, « afin, écrivait le Rapporteur, de ne pas sacrifier complètement l'imposition du « revenu net ».

Avec un tel système, il faut le reconnaître, les susceptibilités des contribuables étaient dans une très grande mesure ménagées. « Tout ce qui pouvait ressembler à une ingérence dans les affaires de l'entreprise, comme le serait « l'examen de la comptabilité et les contrats, était expressément écarté. Les agents chargés de la taxation devaient « se maintenir dans le domaine des faits apparents et en « quelque sorte extrinsèque (2). »

Sur ces points, par conséquent, le système de la productivité satisfaisait à l'une des conditions que la réforme devait remplir : éviter toute apparence d'inquisition. Mais est-il possible de dire qu'elle satisfaisait à la deuxième, qu'elle atteignait le revenu vrai ?

M. Caillaux du moins le pensait : « l'impôt deviendra « vite ce qu'il doit être, conforme à la vérité des faits et « vraiment proportionnel au revenu (3). »

La Chambre cependant en jugea autrement. Le système

1. Chambre, Doc. Parl., n° 1053, p. 547, 1907.

2. Doc. Parl., Chambre, n° 707, p. 4, 1907.

3. Rapport doc. parl., p. 4, n° 707.

de la taxation administrative se ramène en effet nécessairement soit au système des signes extérieurs, soit, par une voie détournée, à celui de la déclaration.

« La productivité, fonction de trois éléments variables — dépenses en matières premières, dépenses en frais généraux et recettes dans la vente des produits fabriqués, — ne peut être établie pour chaque industrie déterminée du moment où son industrie est examinée en quelque sorte de l'extérieur de sa maison » (1). Il n'est pas possible dans un tel système de tenir compte de l'habileté professionnelle de l'exploitant, de l'importance du capital engagé, éléments nécessaires à l'appréciation du revenu net. « Pour déterminer la productivité d'une manière tant soit peu approchée il faut voir cette productivité de l'intérieur même de la maison du commerçant. » (1) Et c'est ce droit qui, dans le système de la taxation administrative, était précisément refusé au contrôleur. Dès lors comment celui-ci pouvait-il discerner avec d'aussi pauvres éléments que ceux qu'on lui donnait le bénéfice réel ? Il devra se déterminer, pour asseoir l'impôt, d'après le nombre des ouvriers, l'importance des locaux, la puissance des moyens d'exploitation, indices auxquels il avait la faculté en outre d'ajouter des renseignements d'ordre généraux obtenus sur la situation du commerçant ; à peu de chose près en somme, les éléments mêmes de la patente. Si le système proposé constituait une amélioration par rapport à la patente, en ce sens qu'il donnait plus d'élasticité à la taxation, il se rattachait « sinon exclusivement, du moins jusqu'à un certain point par sa méthode, aux modes d'évaluation d'après les signes extérieurs (2). »

Infailiblement la taxation assise sur des éléments aussi imprécis en viendrait à exagérer l'importance du bénéfice,

1. M. Lucien Dior, Chambre, p. 1248. Séance du 16 juin 1908.

2. Débats Chambre, p. 1300, M. Malvy. Séance du 22 juin 1908.

à surtaxer les contribuables. « Il est évident que, de peur de « taxer insuffisamment, un agent du fisc sera toujours enclin « à surtaxer de façon à provoquer la protestation du contribuable et l'amener à faire connaître son bénéfice réel » (1), et c'est ici que par un chemin de détour s'introduisait la déclaration.

Ainsi la taxation administrative aboutissait la plupart du temps aux signes extérieurs et subsidiairement à la déclaration. « Suivant les cas insuffisante ou excessive, toujours elle, aurait été arbitraire ».

Aussi une telle solution n'était-elle pas pour plaire aux partisans de la taxation du revenu réel; ce que voulait la Chambre c'était la déclaration dans laquelle elle voyait un moyen plus précis, plus exact, de connaître le revenu vrai du contribuable.

Un amendement Malvy proposa l'introduction de la déclaration « d'une manière droite, franche, loyale ». Mais par une contradiction étrange, qui ne s'explique que par le motif d'éviter l'inquisition, — « on crierait à l'inquisition « si nous organisions le contrôle (2) » disait le rapporteur — la Chambre ne donnait pas à l'administration le droit de contrôler d'une façon efficace cette déclaration. Déjà malaisée à réaliser lorsque le fisc reçoit un droit d'investigation dans les livres du commerçant, la taxation du revenu réel est impossible à opérer tant que ce droit lui est refusé, ce qui était précisément le cas dans la solution admise par la Chambre. Le fisc « aurait dû en effet produire « un tel faisceau de preuves pour renverser la déclaration « que, sauf dans des cas tout à fait exceptionnels, qui seraient « arrivés une fois sur cent, cette déclaration aurait été la « règle. Il y aurait eu de telles évasions dans le produit de « l'impôt, que le système n'aurait pu être maintenu (3). »

1. M. L. Dior, Chambre, p. 1248. Séance du 16 juin 1908.

2. M. Renoult, Débats, p. 1259. Séance du 18 juin 1908.

3. Caillaux, Débats Chambre, p. 1459.

« Si l'on se contentait de la déclaration pure et simple sans contrôle, ce serait tout simplement la souscription volontaire à l'impôt, ce serait demander à une certaine catégorie de citoyens, fort respectable, mais qui se trouverait ainsi singulièrement privilégiée, quelle somme elle veut bien avoir la bonté de payer tous les ans (1). » Plus loin le problème était nettement posé. « De deux choses l'une, ou bien la déclaration sera contrôlée et alors le système est plus rigoureux que celui de la commission, ou bien ce sera une déclaration non contrôlée et celle-là n'est pas admissible. Il est trop facile de voir que l'acceptation d'une pareille déclaration serait une cartouche de dynamite mise sous une partie du projet. »

Tel ne fut pas cependant l'avis de la majorité qui adopta le principe de la déclaration non contrôlée, prise entre son désir de supprimer l'ancien mode de taxation et le souci d'éviter le reproche d'avoir établi l'inquisition. C'était là sans doute la solution la plus mauvaise, car, en mécontentant les adversaires de la déclaration, elle ne pouvait contenter les partisans de la taxation du revenu réel, « la déclaration non contrôlée étant le plus extérieur de tous les signes (3). »

Celle-ci, dans de telles conditions, ne pouvait être maintenue et le Sénat ne la conserva pas tant les obstacles qui s'opposent à la déclaration lui apparurent sérieux.

1^o Le premier motif pour lequel ce système ne pouvait être admis peut être trouvé dans la répugnance que la déclaration inspirait aux commerçants, habitués depuis un siècle au mode de taxation si commode et si discret de la patente. M. Caillaux déclarait : « qu'il considérait qu'il ne pouvait pas demander du jour au lendemain à tous les

1. Caillaux, Débats Chambre, p. 1303.

2. Jaurès, Débats, p. 1301.

« petits contribuables, surtout aux petits commerçants la
« déclaration de leurs bénéfices (1). » « Les commerçants
« français ont pour la déclaration une répugnance pro-
« fonde (2). »

Mais, de plus, en admettant que la déclaration des bénéfices eut été acceptée, il était une conséquence que les contribuables ne voulaient pas admettre : la production des livres pour tant indispensable pour assurer une vérification exacte. « Rien ne serait plus illusoire en effet qu'une déclaration qui ne serait pas contrôlée sévèrement ; non seulement il faut toujours compter sur la fraude possible, mais encore en matière commerciale, le bénéfice peut de bonne foi être évalué à un chiffre très différent suivant la manière dont sont calculés les amortissements et les autres charges de l'entreprise. Il est donc indispensable que l'agent chargé de l'assiette puisse vérifier l'exactitude de la déclaration. Or, cette vérification ne peut être sérieuse et probante que si elle va jusqu'à l'examen des livres de commerce, et c'est alors pour le contrôleur le droit de prendre communication de la correspondance commerciale, de la comptabilité, des factures industrielles » (3). En rapprochant les pièces les unes des autres, en se servant des factures d'autres assujettis, en contestant au besoin les évaluations de l'intéressé, il a dans une certaine mesure la possibilité de redresser les déclarations frauduleuses. Mais c'est à ce prix seulement. — Certains cependant semblent avoir cru que le contrôle pouvait s'établir d'une façon efficace si l'administration se contentait de moyens d'investigation généraux, comme elle en a en matière de succession. Un amendement Gentil ne permettait au fisc de contrôler la déclaration qu'en se servant d'actes tels que « la dévolution d'une Société, des jugements des Tribunaux de Commerce, les procès qui

1. Caillaux, Débats, p. 1303. Séance du 22 juin 1908.

2. Perchot, Rapport Sénat, 1916, p. 437.

3. *Idem*, p. 488.

« peuvent naître entre associés et commerçants (1). »

Une semblable prétention ne pouvait se soutenir : le contrôle de la déclaration du bénéfice implique pour le fisc le droit de pénétrer dans tous les secrets des affaires du commerçant.

Or, cette obligation les commerçants ne voulaient pas l'admettre, les déclarations des partisans mêmes de la réforme sont formelles : « Les députés qui siègent sur ses bancs et qui ont été élus par les petits commerçants ont dit : nous ferons ce que nous pourrons pour aboutir à plus de justice fiscale, surtout nous nous efforcerons de vous éviter toute vexation, de vous soustraire à l'obligation de montrer vos livres, vos secrets à des étrangers (2). » « Nos commerçants ont pour le secret des affaires une véritable superstition. On peut la trouver exagérée, mais elle existe et nous devons légiférer pour les mœurs françaises. Voici comment s'exprimait un commerçant, ajoutait Reinach : Il faut que nos Gouvernements se persuadent qu'il est impossible pour des commerçants de consentir à montrer le secret de leur magasin en ouvrant tout grand leurs livres de caisse sous des yeux étrangers (3). »

L'opposition à l'impôt personnel d'ailleurs, non contente de se traduire en protestation, s'organisait. Non seulement les grands entrepreneurs et les grands commerçants, mais aussi l'armée des détaillants s'étaient unis dans une vaste organisation, l'Union des Intérêts Economiques, dont le principal but d'activité était de combattre le principe même de l'impôt sur le revenu. A côté d'elle, le groupement de défense fiscale comprenant les représentants des syndicats patronaux de l'industrie, du bâtiment et du commerce menait une campagne également vive.

Devant des déclarations aussi nettes, et une attitude

1. Séance du 22 juin 1908. Débats, p. 1299.

2. Séance du 16 juin 1908, p. 1225, Chambre, M. Bénazet.

3. Séance du 30 juin 1908, Débats Chambre, p. 1440, M. Reinach

aussi résolue, il fallut s'incliner. La production des livres ne pouvait être exigée par le Législateur.

2^o De plus si la production des livres est indispensable pour contrôler la déclaration afin d'atteindre le bénéfice réel, un semblable mode de taxation de toute évidence ne saurait être utilisé lorsque le contribuable est dépourvu de toute comptabilité. Or tel est précisément le cas en France pour nombre de petits commerçants. « Je déclare, « à nouveau, affirmait M. Caillaux que je n'accepterai pas. « ce système de la Déclaration parce que je considère. « comme tout à fait dangereux et tout à fait fâcheux d'im- « poser à tous les petits commerçants l'obligation d'une « déclaration, alors que, je m'empresse de le reconnaître, « ils n'ont pas de comptabilité; il leur est donc très diffi- « cile de fournir une déclaration qui soit sérieusement éta- « blie (1). »

L'Administration, d'autre part, se trouvant en face d'un contribuable dont les affirmations ne pourraient être vérifiées par des livres, serait amenée à exagérer le chiffre d'imposition et de cette conséquence le législateur n'aurait voulu à aucun prix.

D'ailleurs un redevable eut-il satisfait aux prescriptions du Code de Commerce, eut-il tenu les livres prescrits, que ceux-ci n'auraient fourni qu'une base de taxation absolument insuffisante. Les articles 8 et 9 du Code de Commerce n'imposent pas à proprement parler la tenue d'une comptabilité. Ils prévoient seulement l'enregistrement chronologique dans le livre-journal des opérations effectuées, la tenue d'un livre copie-de-lettres et d'un livre d'inventaire. Or ces documents ne permettent pas de faire ressortir d'une façon nette la situation du commerçant vis-à-vis des tiers et les résultats de l'entreprise. Le contrôle assis sur

1. Séance du 30 juin 1908, Débats Chambre, 1444. Cet état de fait n'a d'ailleurs guère changé à l'heure actuelle. Conf. Lecerclé, *Revue politique et parlementaire*, 10 mars 1925.

ces seules bases serait singulièrement imparfait et malaisé à établir.

3^o A ces obstacles s'en ajoute un autre qui ne soulève pas les difficultés les moins sérieuses. Le bénéfice de l'industriel et du commerçant est, parmi tous les revenus, un des plus difficiles à saisir et à isoler. Non seulement après des périodes de prospérité il est des années où les entreprises parviennent à peine à faire face à toutes les charges qui leur incombent et d'autres où elles éprouvent des pertes; mais il faut encore, pour déterminer l'importance du bénéfice ou l'existence des pertes, fournir un inventaire qui les fera apparaître les uns et les autres plus ou moins étendus, suivant la façon dont certaines écritures auront été passées, selon la méthode comptable usitée, selon la façon d'inscrire tel amortissement ou telle créance. Les éléments qui entrent dans la détermination du profit sont d'une extrême complexité : incertitude du milieu économique, variations incessantes de l'offre et de la demande, mobilité des capitaux, auxquels s'ajoutent à l'heure actuelle l'instabilité monétaire, rendent la détermination du revenu du commerçant et de l'industriel la plus part du temps fort difficile. « Souvent le commerçant lui-même, qui « a pourtant entre les mains, tous les éléments de son « inventaire, s'y trompe et ne sait pas où il en est de ses « affaires (1). »

Comment d'abord définir, en effet, les bénéfices au point de vue fiscal?

La difficulté provient de l'opposition qui se révèle entre deux conceptions très différentes du bénéfice; d'après la première, qui est conforme au principe d'un impôt sur le revenu, le bénéfice net d'une exploitation est l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges ayant grevé

1. Reinach, Chambre Débats, page 1428. *Idem* M. Caillaux, Exposé des motifs. Projet de loi 1900 (12 avril) et M. Perchot, Sénat, Séance du 10 novembre 1914, page 898.

l'entreprise pendant la période envisagée. D'après l'autre définition, le bénéfice est constitué par l'excédent de l'actif sur le passif, excédent qui ressort au bilan annuel, résumé de l'inventaire de fin d'année tenant compte de tous les éléments sans distinguer s'ils représentent un capital ou un revenu. C'est cette dernière théorie qui est la plus en faveur dans les milieux commerçants et industriels, d'abord en raison d'une mentalité professionnelle très compréhensible, ensuite en raison du fait que la comptabilité commerciale ne permet qu'assez difficilement de dégager le revenu au sens de la première théorie. Mais elle présente un grave inconvénient au point de vue des principes, c'est qu'en effet elle ne saurait cadrer avec les règles qui président à l'établissement de l'impôt sur le revenu à deux points de vue essentiels. « En premier lieu l'impôt sur le revenu ne saurait tenir compte des éléments représentatifs
 « d'un capital, mais seulement des éléments constitutifs
 « d'un revenu, sous peine de confondre l'impôt sur le capital
 « avec l'impôt sur le revenu, qui nécessairement doivent
 « être distingués. En deuxième lieu, alors que l'impôt sur le
 « revenu ne doit envisager que les résultats propres à une
 « seule année, s'il était obligatoirement établi d'après les
 « principes du bilan, il tiendrait compte des résultats des
 « années antérieures à celle du bilan, toutes les années étant
 « solidaires en comptabilité commerciale (1). » Il y a là une difficulté réelle à laquelle les procédés de taxation actuels n'ont pas réussi à échapper. « L'Administration dans une
 « certaine mesure tout de même, incline, en pratique sinon
 « en théorie, à faire ressortir les bénéfices réels du bilan
 « annuel, ce qui tend à certains égards à transformer l'im-
 « pôt sur le revenu en une espèce d'impôt sur l'enrichisse-
 « ment (2). »

1. Bocquet. *L'Impôt sur le Revenu*, page 203.

2. *Ibidem*, page 13.

Le heurt de la conception fiscale et de la conception économique, apparaît en outre lorsque l'on compare l'exercice commercial et l'exercice budgétaire. Leur nature est essentiellement différente. Une entreprise industrielle n'a pas une existence qui comporte un arrêt, puis à nouveau un départ à la clôture de chaque exercice. Il n'y a aucune analogie entre l'exercice des affaires et l'exercice budgétaire. Le premier n'est qu'un procédé de comptabilité, le contrôle des résultats de la gestion du commerçant. Il n'offre aucunement l'expression vraie des nécessités qui s'imposent à la marche d'une entreprise (1).

Si, de plus, il est malaisé de définir en théorie, de façon abstraite ce que l'on entend par bénéfice et de donner à ce mot une signification fiscale, il est encore plus difficile en pratique, une fois la définition des mots admise, de l'appliquer quand on entre en contact avec les réalités.

Ainsi l'évaluation des stocks soulève au point de vue fiscal un des problèmes les plus délicats à résoudre dont l'importance n'échappa pas au législateur. Pour tenir compte des stocks, des créances non reconnues ou non soldées on peut envisager deux systèmes, celui de l'exercice, et celui de la gestion. Dans le premier l'évaluation des stocks et des créances est faite immédiatement chaque année, englobant les éléments d'actif et de passif. Il en résulte que l'impôt atteint bien toute la production, tous les produits afférents à l'année envisagée. Ce procédé est sincère, mais nécessairement très approximatif, car l'évaluation des différents éléments ne peut être que présumée, arbitraire. Comment déterminer à l'avance le prix futur des denrées stockées? Or, bien souvent, une réalisation tardive des stocks est seule possible. De plus, si l'on envisage le revenu de cette façon, on oblige le contribuable (les négociants en vins, par exemple), à faire des avances considé-

1. Cf. Germain Martin, *La situation financière de la France*, page 367.

rables, et l'on risque d'augmenter considérablement les frais d'exploitation. Il est vrai que cet inconvénient est compensé en partie par le règlement de certaines dettes, mais il n'y a aucune relation directe entre les deux éléments et l'arbitraire demeure. Dans ce système la nature des opérations est déterminée d'une façon précise, mais il est impossible de connaître les valeurs. — D'après le second système, celui de la gestion, on évalue les revenus en s'attachant non à toutes les opérations actives et passives correspondant à l'année, mais en ne tenant compte que des réalisations, des ventes de produits et du paiement des frais nécessaires à l'exploitation. On ne s'attache qu'aux opérations réalisées dans l'année. La situation est plus facile à dégager, mais ne représente pas les revenus vrais de la période considérée. Les valeurs sont certaines, mais les éléments de l'imposition sont incertains. C'est l'inverse du système précédent.

La preuve des innombrables difficultés que soulèvent ces problèmes pourra être trouvée dans les incertitudes, dans les hésitations des décisions administratives. La jurisprudence, après plusieurs années d'application de l'impôt, est à peine fixée à l'heure actuelle (1).

Ainsi, « pris pour base de détermination du bénéfice « réel, le bilan constitue un élément trompeur d'appréciation, « attendu que non seulement il y a autant de façons de faire « un bilan qu'il y a d'entreprises, mais qu'avec des artifices « de comptabilité on peut — l'expérience de la contribution « extraordinaire sur les bénéfices de guerre l'a surabondamment prouvé — faire dire à un bilan tout ce que l'on veut, « de sorte que le bilan nécessite un examen approfondi de « tous ses postes pour en dégager le revenu imposable (2). »

1. Thèse Lecars, Paris, 1925.

2. Bocquet, *L'impôt sur le revenu*, page 14. « Le bilan, écrit M. Quesnot, est un état de résultats présumptifs tendant à déterminer si, en prévision de faits acquis et favorables et de probabilité d'avenir satis-

4^o Tel est sans doute l'obstacle le plus sérieux auquel s'est heurté et se heurte encore aujourd'hui la taxation des bénéfices réels. Comment le contrôleur, même en possession des livres, parviendra-t-il à discuter efficacement les assertions des contribuables?

Le bénéfice est la différence, on peut l'admettre, existant entre d'une part les recettes totales, faites par le commerçant, et d'autre part la somme des dépenses qui se décomposent en frais de matières premières et frais généraux. Comment vérifier ces éléments?

Si l'on peut admettre que le contrôleur parviendra en s'aidant des mercuriales et des documents commerciaux à vérifier le prix (malgré leur extrême variabilité) et la quantité des matières premières achetées, une première difficulté apparaît quand il faut déterminer les rendements, qui sont déterminés « à l'aide de dispositions plus ou moins « ingénieuses, plus ou moins rationnelles des appareils ; ils « sont le secret, jalousement gardé, de l'industriel, ils dépendent de l'habileté technique de tel ou tel chef de fabrication. Comment pourriez-vous, disait M. Dior, exiger des « contrôleurs des Contributions directes qu'ils entrent dans « ces détails et qu'ils les apprécient. Le jour où ils voudraient « le faire, l'industriel pourra lui raconter tout ce qu'il voudra, « le contrôleur sera incapable de discuter (1). » La question se pose avec plus de difficulté encore en ce qui concerne les frais généraux. Ceux-ci varient avec la quantité de marchandises manipulées, les frais de transport, les procédés de travail ; leur importance est souvent telle que, dans nombre d'entreprises, ils constituent l'élément prépondérant des dépenses. « Le contrôleur, on peut le craindre, « n'aura pas une compétence suffisante pour apprécier ces « divers éléments (2). »

faisantes, on peut déclarer l'affaire en bénéfice ». *Administration financière*, 2^e édition, page 390.

1. Chambre séance du 16 juin 1908, page 1217.

2. *Ibidem*.

Dans cette catégorie doit rentrer également un élément de discussion fort important, l'amortissement. Il s'agit d'évaluer l'usure d'un matériel et le temps pendant lequel il devra être amorti, d'apprécier les provisions qu'un industriel prudent ne saurait manquer d'opérer afin de parer au danger que constituerait la nécessité de remplacer un matériel encore non usé, mais rendu périmé en raison d'inventions nouvelles. De telles estimations sont essentiellement subjectives, personnelles, aussi seront-elles malaisément contestées par le contrôleur qui trouvera difficilement une base de discussion satisfaisante. « Si le commerçant estime « que son amortissement doit se faire en dix ans, quel est le « tribunal administratif qui décidera que l'amortissement « doit se faire en quinze ans (1) ? »

Le dernier élément de la recette, enfin, est le prix de vente. Mais dans chaque industrie, pour deux produits, chimiquement parlant, identiques et, commercialement parlant, très voisins, on relève des différences vénales très considérables et celles-ci ont des raisons qui échappent aux personnes qui ne sont pas spécialisées dans cette industrie, ou dans l'emploi du produit. Par conséquent ces différences échapperont aussi au contrôleur. Ainsi chaque poste du bilan peut être l'objet d'une contestation entre le contribuable et l'agent du fisc, si tant est que les chiffres proposés aient au préalable soulevé l'attention du contrôleur et lui aient paru suspects.

Une autre source d'erreur existe en outre dans la méthode de contrôle employée par l'administration, méthode qui est d'ailleurs la seule praticable. Le procédé consiste à utiliser, pour la vérification de la comptabilité d'un contribuable, les indications trouvées dans les livres d'autres assujettis. Le contrôleur vérifie ainsi le chiffre d'affaires duquel dépend l'importance du bénéfice. Cette méthode ne laisserait rien

1. M. Raiberti, Chambre, débats 1909, page 85.

à désirer si elle permettait à l'agent du fisc de procéder à une vérification complète et méthodique. Or, en fait, sauf dans de rares cas où le redevable se trouve en relation d'affaires avec un nombre restreint d'assujettis sur l'entreprise desquels le contrôleur soit à même de se renseigner, le plus grand nombre des commerçants a un nombre considérable de fournisseurs et de clients. L'agent du fisc ne peut dès lors procéder que par épreuves qui, eu égard au grand nombre des assujettis et surtout à celui des opérations effectuées, sont nécessairement très restreintes. Il y a là une lacune dans le contrôle qui, par l'importance de la matière imposable à laquelle s'applique l'impôt, risque d'en fausser la sienne.

Il était dès lors permis dans de telles conditions de se demander si l'administration parviendrait jamais à assurer le contrôle sérieux des déclarations, à discuter d'une façon efficace les estimations du commerçant, d'autant qu'à une tâche aussi complexe, les agents du fisc n'étaient en rien préparés par la besogne qui leur incombait antérieurement.

Ces objections parurent assez fortes pour déterminer le Sénat à repousser le système de la déclaration obligatoire. La Chambre, devant les nécessités pratiques, dut se ranger à cet avis.

B. — *L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole*

La question de la taxation du bénéfice agricole, comparable en bien des points à celle de l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, présente cependant des traits différents. Il fallait au premier cas substituer à une ancienne méthode de taxation que l'on considérait comme suranné, un procédé de taxation qui fut meilleur. Il s'agit maintenant de créer un impôt nouveau. Notre ancien système d'impôts ne comportait pas une taxation spéciale des

bénéfices agricoles. La loi du 3 Frimaire an VII, article 1^{er}, considérait le revenu net imposable comme ce qui reste au propriétaire, déduction faite sur le produit brut des frais de cultures, de semence et d'entretien « et des « salaires et bénéfices du cultivateur qui partage et « dirige les travaux ». La distinction entre le revenu foncier et le revenu agricole a seulement été faite par la loi du 31 juillet 1917. Le législateur se trouvait par conséquent en présence d'une catégorie de revenus jusque-là taxé indirectement sans doute (à cause des vices de répartition et en raison de ce fait que l'impôt foncier était proportionnellement plus lourd qu'aujourd'hui), mais que le poids de l'impôt ne touchait pas d'une façon distincte. Il dût alors afin de faire entrer l'impôt nouveau dans les mœurs, se montrer particulièrement modéré.

Divers procédés d'imposition s'offraient à lui. Ils se ramenaient à deux types : taxation directe, imposition d'après les signes extérieurs.

A. *La taxation directe.* — Le bénéfice agricole s'obtient en défalquant du produit brut de l'exploitation les dépenses de production. Aux difficultés que nous avons déjà rencontrées en matière de bénéfices industriels et commerciaux et qui sont les mêmes ici, s'en ajoutent d'autres qui rendent la solution du problème encore plus malaisée.

Pour l'évaluation du produit brut il faut envisager les recettes provenant de la vente des produits du sol et des animaux. Mais ce chiffre est manifestement insuffisant. Il faudrait ajouter aux produits vendus, les produits consommés en nature, à l'intérieur de la ferme, produits qui servent à l'alimentation de l'exploitant, ou produits qui ont fourni la nourriture du cheptel sous forme de pâturages et de fourrages. Il importe donc si l'on veut avoir une détermination exacte du bénéfice, de tenir compte de ces ventes.

Il paraît simple, en théorie tout au moins, d'évaluer « ces consommations intérieures », il suffirait de prendre

les quantités consommées en charge à un compte spécial, puis de les évaluer en francs, d'après leur valeur vénale : Cette opération qui ne soulève guère de difficultés, semble-t-il, pour les produits détachés du sol (céréales, fruits), sera plus délicate à réaliser pour les produits non détachés du sol (produits du pacage des animaux), il sera indispensable alors d'évaluer la plus-value des bêtes; cette plus-value pourra être établie sinon par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, du moins par comparaison.

Ainsi sera déterminé le chiffre des recettes, mais il faut ensuite calculer les dépenses d'exploitation. De même, pour connaître le coût de production réelle, il faudra ajouter, aux dépenses normales (salaires, fermages, frais généraux de produits achetés, amortissement) les consommations intérieures, qui aussi bien sont de véritables dépenses, puisque le cultivateur devrait se les procurer en achetant les produits que son exploitation ne lui fournirait pas. Cet élément sera évalué comme à l'actif, et l'on obtiendra ainsi une comptabilité complète, qui permettra de faire ressortir le bénéfice net.

Mais une telle méthode, si elle peut paraître applicable en théorie, soulève en pratique les plus graves difficultés. Le cultivateur n'aurait en effet, ni le temps, ni les moyens de compter et de mesurer les quantités de produits consommés à l'intérieur de l'exploitation. Il devrait, par ailleurs, recourir la plupart du temps à des évaluations qui ne sauraient être qu'arbitraires. Cette difficulté s'est révélée dans la pratique insurmontable et dans la plupart des législations où la déclaration est utilisée « l'opinion malheureusement tolérée par l'administration est que, seul, « l'excédent en valeur métallique des récoltes doit être considéré comme un revenu (1). » L'imposition ne tient donc pas compte des produits consommés en nature, et qui

1. Thèse Bourceret, Paris, page 224.

pourtant peuvent atteindre une grande importance.

Sans doute fait-on remarquer que tenir compte des consommations intérieures est parfaitement inutile, puisqu'il ne s'agit que de faire figurer des valeurs au crédit pour les faire apparaître ensuite au débit. « Au point de vue des résultats les consommations intérieures, auront « été sans influence (1). » Il n'en reste pas moins que, par la consommation d'une fraction du produit de sa récolte ou de son élevage, l'exploitant réalise un bénéfice égal à la différence entre le prix des denrées qu'il consomme et leur coût de production. La contraction d'écriture qui résulterait de l'omission des consommations intérieures, enlèverait à la comptabilité de l'agriculteur ce qui est le mérite essentiel d'une comptabilité : la reproduction exacte et sincère de toutes les opérations effectuées.

Cette qualité manquerait à la comptabilité agricole pour une autre raison encore. Comparons la situation du commerçant ou de l'industriel, et celle de l'agriculteur au moment où ils établissent leur bilan. Le commerçant a devant lui son bénéfice brut, les frais d'entreprise, les marchandises en magasin, les stocks. L'agriculteur de son côté se trouve en présence des frais de culture, des marchandises achetées, d'un produit brut ; mais il y a un autre élément, un autre facteur, dont il doit tenir compte et qui n'existe pas dans le commerce : il a des valeurs comptables qui sont « *en devenir* », incluses dans une évolution biologique, du bétail en cours de croissance, des engrais en cours de décomposition. « Une comptabilité qui porterait sur toute la durée d'un assolement pourrait peut-être fournir une base utile, mais il ne peut en être ainsi, l'impôt porté sur des bénéfices annuels. Le sort de la plupart des valeurs comptables est sous la dépendance de phénomènes biologiques et atmosphériques qu'il est impossible de prévoir. Aussi, lorsqu'il faut dégager ces valeurs, lorsqu'il faut mettre un chiffre sur

1. Thèse Borie, page 90.

des espérances, on ne peut le faire que par des calculs arbitraires. Cela explique pourquoi la comptabilité agricole, malgré tous les encouragements et toutes les pressions, n'a jamais été d'un usage quelque peu généralisé (1).

2^o Le bénéfice réel, malgré les difficultés, pourrait cependant être évalué, à la rigueur, si tous les exploitants possédaient une comptabilité tenue selon les règles de la comptabilité commerciale, relatant tous les faits intéressant le patrimoine de l'entreprise et donnant ces faits dans des comptes appropriés à chaque genre d'exploitation : tous les profits provenant de la vente des produits du sol ou de l'élevage donneraient alors lieu à un article spécial des comptes, de même que toutes dépenses affectant le matériel et le cheptel. Cette comptabilité se résumerait dans un inventaire de fin d'année qui donnerait la situation active et passive exacte de l'exploitant. Or, si une telle comptabilité n'est pas, nous l'avons vu, toujours tenue par le commerçant, elle n'existe chez l'agriculteur que dans des cas extrêmement rares, dans les grandes exploitations ayant à leur disposition des capitaux élevés. Ces exploitations sont les moins nombreuses en France. « La comptabilité au sens technique du mot, il n'y a pas mille exploitants qui la tiennent ; je crois même, disait M. de Monicault, qu'il n'y en a pas plus de six ou sept cents (2). » Aucun texte d'ailleurs n'oblige les agriculteurs à tenir des livres et à faire chaque année un inventaire de leurs biens, de leurs créances et de leurs dettes. Les prescriptions des articles 8 et 9 du Code de Commerce ne s'appliquent qu'aux commerçants. En fait si les agriculteurs ont bien un relevé sommaire de leurs ventes et de leurs achats, ils ne tiennent pas une comptabilité complète, pouvant servir de preuve et susceptible d'être utilisée pour le contrôle par le fisc.

1. M. Capus. Débats Chambre, p. 1044. Séance du 10 février 1925.

2. Débats Chambre, 2 février 1925, p. 1049. Egalement M. Donon, Sénat, 24 mai 1920.

Le contrôle de la déclaration, en outre, se heurte à d'autres difficultés : tout ce qui permet au contrôleur de vérifier la sincérité d'un bilan commercial ou industriel fait ici défaut : la concentration dans un même local, des points de comparaison aisés à obtenir, la possibilité de vérifier les écritures des contribuables par celles d'autres assujettis. Le cultivateur, en effet, travaille bien plus que le commerçant de par lui-même, seul ou aidé de ses ouvriers, mais en quelque sorte isolé au milieu de son exploitation. Il n'est pas comme le commerçant, dont la fonction est d'acheter et de revendre, en relations continuelles et suivies avec des fournisseurs et des clients. — Comment le contrôleur vérifierait-il d'autre part les innombrables opérations auxquelles se livrent l'agriculteur dans le travail des champs ? Comment pourrait-il se mettre d'accord avec le contribuable, le cas échéant, sur le fait qui n'aura pas laissé de traces matérielles, que telle parcelle aura reçu deux façons ou en aura reçu trois ? Pourra-t-il s'assurer que la gelée a réellement contraint un réensemencement ? et surtout comment contrôlera-t-il les consommations intérieures en admettant qu'on en tint compte ? « Vous avez donc dans l'appréciation et ses éléments un ensemble d'impondérables sur lesquels la discussion s'engagera à l'infini (1). »

Enfin, la vérification des déclarations exigerait un personnel considérable. La dispersion même des exploitations, leur éloignement des unes des autres serait une cause de perte de temps certaine pour le contrôleur qui, déjà accablé par ses fonctions multiples, n'aurait pas le temps matériel d'accomplir une besogne aussi complexe que celle du contrôle. Il suffit pour s'en convaincre de songer aux difficultés de la tâche qui incombe aux agents des contributions indirectes, chargés d'asseoir l'impôt sur les boissons et de combattre la fraude.

1. Rapport Ch. Docu. Par., n° 1053.

3° A vouloir exiger une déclaration de l'agriculteur on se heurterait enfin à la mauvaise volonté de celui-ci, mauvaise volonté qui se manifesterait d'une façon sans aucun doute plus violente chez le paysan que chez le commerçant : le campagnard méfiant et jaloux, moins encore que le citadin n'aime pas divulguer le secret de ses affaires, et à en juger à la résistance offerte par ce dernier à la production des livres, on devine quelle opposition le fisc rencontrerait auprès des agriculteurs, à qui il réclamerait des pièces comptables.

Devant de telles objections le législateur recula et la déclaration obligatoire ne fut pas retenue comme mode d'assiette de l'impôt.

On pourrait cependant objecter que la déclaration fonctionne dans divers pays. Mais si du principe on descend à l'application, il faut reconnaître alors que le système se résoud en l'un des termes de l'alternative suivante : ou bien l'administration suit d'assez près l'esprit de la loi et conserve la déclaration à peine modifiée le plus souvent, comme base d'imposition — c'est le cas de l'Italie — et alors l'impôt apparaît comme presque inexistant; ou bien l'Administration ne tient aucun compte de la déclaration et taxe directement le bénéfice agricole, c'est ce qui est arrivé en Allemagne, comme aussi, mais à un degré moindre, dans les cantons suisses. Mais, ici encore, le bénéfice réel échappe, et en définitive, nous allons le voir, c'est encore d'après les signes extérieurs que l'impôt sera presque toujours assis.

B. *La taxation administrative.* — Ce mode d'imposition soulève, à quelques différences près, les mêmes objections que la déclaration. S'il est malaisé pour le cultivateur de fixer le chiffre de son bénéfice réel, les difficultés sont encore plus considérables pour l'administration et pratiquement insurmontables pour elle.

On ne peut admettre, en effet, que le fisc afin de réunir

les éléments d'imposition nécessaires, pénètre chez l'exploitant, dans sa grange, dans sa cave; qu'il fasse un inventaire de toutes les récoltes et de tous les produits. Ce serait revenir à des méthodes inquisitoriales (1), auxquelles les cultivateurs ne voudraient pas se prêter.

L'administration dès lors devrait se contenter des renseignements qu'elle pourrait obtenir sans encourir des reproches d'inquisition; elle se reporterait au bail, ou s'efforcerait d'évaluer dans son ensemble le capital d'exploitation du cultivateur, de connaître le nombre de ses ouvriers, l'importance de ses affaires. En somme elle se référerait aux signes extérieurs de l'activité de l'agriculteur. Une méthode aussi vague et aussi imprécise est incapable de conduire le fisc à l'appréciation du bénéfice vrai.

L'expérience d'ailleurs confirme une telle appréciation. « Sur ce point essentiel, dit M. Zola, en parlant de la législation allemande, qui utilise la taxation administrative, il y a inapplication du principe légal, et les revenus de l'agriculteurs sont en fait calculés d'après les signes extérieurs que l'administration a le pouvoir exorbitant de choisir et dont elle tient compte dans la mesure qui lui convient (2). »

C. *Le système indiciaire.* — Puisque le système de la taxation administrative ne revient d'une façon détournée, qu'à celui des signes extérieurs, pourquoi ne pas admettre ouvertement cette méthode?

C'est à elle que le législateur français s'est en définitive rallié. Mais ici plusieurs modalités se présentent. L'on peut choisir entre la taxation d'après le capital d'exploitation et l'imposition d'après la valeur locative.

En faveur de la taxation d'après le capital d'exploitation on invoque l'évolution économique qui s'est

1. M. Aimard donne quelques exemples des questions posées par l'administration pour l'Assiette de L'Einkunmenstruer, Doc. par., n° 737, p. 46. Sénat, 1913.

2. *Questions Agricoles* 1904, p. 278.

poursuivie au cours du XIX^e siècle. En effet « le caractère « industriel qu'a revêtu l'agriculture moderne, a considérablement atténué cette première cause d'inégalité entre « les propriétaires fonciers (la rente). L'élément prépondérant n'est plus la fertilité de la terre, ce sont le travail « et le capital (1). » D'énormes sommes d'argent se trouvent aujourd'hui incorporées au sol, et sont en fait indispensables pour assurer une production abondante.

On se heurte toutefois, si l'on adopte l'imposition d'après le capital de l'exploitation, à la difficulté d'évaluer ce dernier. Cette évaluation, à moins de devenir inquisitoriale, risque d'être arbitraire. M. Zola, pour éviter cet obstacle, se proposait d'estimer le capital en fonction de la valeur du loyer du sol. Mais, si le rapport du bénéfice agricole à la valeur locative est incertain, il semble que la relation dans laquelle celle-ci se trouve avec la valeur du capital d'exploitation l'est infiniment davantage.

D'autre part, pour évaluer directement la valeur de ce capital, « il faudrait entrer dans une analyse si complète « et si subtile des différentes exploitations rurales, qu'on « risquerait de commettre encore plus d'iniquités qu'on ne « réaliserait de justice (2) ». Des études faites sur ce point, il est résulté que l'on entrerait, si l'on voulait entreprendre cette évaluation, dans des complications inextricables, parce que ce capital diffère infiniment suivant les natures de culture : cette méthode aurait ainsi pour résultat d'établir l'inquisition, qu'on s'efforce précisément d'éviter.

Enfin le rapport à déterminer entre le bénéfice et le capital engagé ne saurait être que très arbitrairement fixé. Si l'agriculture est vraiment une industrie, c'est une industrie dont les produits ont un coût de production croissant ; en d'autres termes, les rendements du travail agricole

1. G. Jèze, *Science des Finances*, éd. 1912, p. 850.

2. M. Caillaux, *Débats Chambre*, p. 1868. Séance du 23 oct. 1908,

ne sont pas proportionnels à l'importance des capitaux engagés. Le coefficient de production d'autre part varie dans une large mesure d'une année à l'autre.

Il semble dès lors que le système établissant le revenu en fonction du capital d'exploitation est fort éloigné de révéler le revenu réel de la terre.

La taxation d'après le capital d'exploitation une fois repoussée, il fallait en venir à l'imposition d'après la valeur locative. Il existe, en effet, un certain rapport entre cette valeur et le bénéfice de l'exploitant. Tous les économistes, tous les législateurs ont été d'accord pour admettre ce rapport. « Il existe, dit M. Poincaré, une certaine relation entre le bénéfice et la valeur locative des terrains exploités (1). » Tel est en définitive le mode d'imposition auquel le législateur français, après avoir renoncé à l'évaluation directe, s'est rallié.

§ 2. — LES SOLUTIONS ADOPTÉES PAR LE LÉGISLATEUR POUR L'ASSIETTE

Quelle devait être la solution adoptée par le législateur en face de la double nécessité devant laquelle il se trouvait d'atteindre au revenu réel, sans contrôle inquisitorial? Tantôt, renonçant aux principes de la déclaration contrôlée, il allait adopter le principe du forfait; tantôt, au contraire, il devait maintenir la déclaration, mais sans en assurer d'une façon efficace le contrôle. Dans deux cédules seulement dont l'une, celle des valeurs mobilières, conservait un caractère strictement réel, le revenu vrai devait être atteint.

1. Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus 1894 page 607 du rapport. Egalement M. Caillaux, Doc. parl., n° 1664, 1908, ch.

A. — *Le forfait*

Il peut sembler étrange que, parti du principe de la personnalité de l'impôt dans lequel il faut atteindre le revenu effectif, le législateur ait abouti au forfait. Mais les principes ont dû céder devant les nécessités de la réalité, et nous les avons vus peu à peu, au contact des faits, perdre leur valeur théorique : le législateur a dû reconnaître que ni les mœurs du contribuable français, ni les possibilités administratives n'étaient compatibles avec eux.

Il semble cependant que, dans l'esprit de certains, le forfait ait pu être un moyen qui, tout en évitant au contribuable les rigueurs du contrôle, permit d'atteindre de très près au bénéfice réel. Sans doute, on le reconnaissait, le forfait, de par sa définition et son mécanisme mêmes, ne parviendra-t-il jamais à fixer qu'avec une certaine marge d'erreurs, une certaine part d'arbitraire, le montant de l'imposition : tantôt il sera plus favorable au fisc, tantôt plus avantageux pour l'administration : c'est par le jeu de ces compensations qu'il doit finir par atteindre, non pas au revenu réel, mais seulement au revenu moyen qui sera assez voisin de la réalité, du moins on l'espère.

Les partisans du forfait prenaient bien soin d'autre part d'affirmer qu'introduire le forfait, ce n'était pas renoncer à taxer le revenu pour lui substituer la dépense. Le forfait ne devait être qu'une modalité d'appréciation nouvelle du bénéfice, plus commode et plus simple ; la matière imposable devait bien être frappée elle-même, sans recours à aucun des intermédiaires que l'on s'était plu à déclarer insuffisant : aucun signe extérieur ne devait venir s'interposer entre l'impôt et l'objet de la taxation.

Tel est le principe. Mais ici encore, il faut le reconnaître, dans la réalité le forfait s'apparente de très près aux signes

extérieurs, malgré des différences dans les modalités d'application (1).

Si en effet l'on renonce à atteindre le revenu effectif parce que celui-ci est particulièrement difficile à saisir, c'est pour se soustraire à la nécessité du contrôle. L'on ne recherchera pas dès lors pour le forfait une base malaisée à déterminer, susceptible de soulever des contestations, mais une base qui puisse être déterminée sans recherche et sans investigations dans les affaires du contribuable. Il faudra donc la choisir sans doute assez voisine du revenu, mais assez apparente cependant, pour que sa recherche ne puisse donner prise aux reproches d'inquisition et de vexation. Or une telle base, pour ne pas être un signe extérieur du bénéfice, parce qu'elle n'est souvent ni une modalité d'acquisition, ni un mode de dépense du revenu, en est cependant fort voisine : ainsi adopter le forfait c'était renoncer ouvertement à taxer le revenu vrai, et c'était revenir d'une façon détournée aux signes extérieurs.

I. *L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.* — En face de quelle situation se trouvait le Sénat, lorsque lui fut transmis l'impôt voté par la Chambre? Celle-ci s'était prononcée (le 9 mars 1909) pour le système de la déclaration du revenu moyen des trois années précédentes, lorsque le bénéfice est supérieur à 5.000 francs. Mais ce système ne permettait pas d'atteindre au bénéfice réel, parce que l'Administration n'avait pas reçu de pouvoirs de contrôle suffisants : organiser le contrôle eut été établir l'inquisition dont on ne voulait pas. Pour échapper à cette alternative dont les deux termes étaient également inacceptables, il fallait chercher autre chose : M. Perchot pensa arriver à surmonter la double difficulté à laquelle on se heurtait en recourant au forfait basé sur le chiffre d'affaires. « C'est

1. Ainsi le contribuable n'est pas admis à rejeter les signes extérieurs, ou les indices utilisés pour l'assiette d'un impôt. La base du forfait, par contre, peut être l'objet de contestations de la part du redevable, alors admis à faire valoir ses observations.

« ainsi, écrivait-il, que j'ai été amené à chercher un mode per-mettant par une voie indirecte qui ne fût plus barrée par l'inquisition, ou l'arbitraire, d'arriver à une approximation suffisante du bénéfice (1). »

Ce mode d'imposition, qui ne pouvait conduire à la taxation du bénéfice réel, ne paraissait guère compatible avec les principes que la Chambre avait résolu de mettre en œuvre. Celle-ci, cependant, se rendit à cette évidence qu'il n'était pas possible, si ce n'est par étapes lentes et mesurées, d'établir un système d'imposition aussi différent de la patente qu'est celui de la déclaration. Et devant les nécessités financières du moment qui réclamaient une augmentation de recettes, aussi bien que par esprit de transaction, elle se rangea à l'opinion du Sénat, bien qu'elle ne renonçât en rien aux principes de la déclaration : « Il s'agit en réalité d'une transaction, affirmait M. Dumesnil, qui ne sera en réalité qu'une transition » (2).

Ainsi on aboutissait à un forfait qui, dans l'esprit du législateur, devait cependant permettre d'arriver à une approximation suffisante du bénéfice.

« Il y a en effet, écrivait M. Perchot, entre le chiffre d'affaires et le bénéfice, une relation nécessaire, incontestable (3) » Sans doute cette affirmation est-elle vraie, mais la difficulté, et l'on peut se demander si le Législateur l'a résolue, est de discerner ce rapport et de le mettre en évidence.

Une première difficulté se présente quand il s'agit de préciser ce que l'on entend par « chiffre d'affaires » dont il n'existait pas en 1917 de définition légale et qui peut être lui-même susceptible de plusieurs interprétations différentes suivant la nature des entreprises envisagées. La première Commission chargée de fixer les coefficients dut en établir une. Pour elle, « le chiffre d'affaires devait s'entendre du

1. Sénat, débats, p. 15. Séance du 20 janvier 1914.

2. Doc. parl. chambre, n° 3 024, p. 470, 1917.

3. Sénat Doc. Par., 319, p. 488, 1916.

« montant total des ventes réalisées ou des rémunérations
 « acquises comme prix des services rendus au cours de telle
 « année, ou de tel exercice. » (1)

Mais quels éléments convient-il de faire entrer dans la détermination du prix des marchandises? Doit-on y inclure les droits et les contributions payées par le vendeur qui peuvent atteindre pour certains produits des sommes très élevées? Doit-on tenir compte, dans le prix de tous les escomptes et de toutes les remises accordées à divers titres aux clients? Les stocks en magasin, qui figurent normalement au bilan des sociétés, doivent-ils figurer dans le chiffre d'affaires ou convient-il pour cela d'attendre leur réalisation? Ces divers facteurs, dont l'importance est très variable d'une industrie à l'autre, peuvent conduire à l'adoption d'un chiffre d'affaires très différent, même si celui-ci est calculé sur la même base : de ce que l'impôt sur l'alcool est très lourd, et par conséquent de ce que le chiffre d'affaires du négociant en spiritueux est plus élevé, s'ensuit-il que le bénéfice doive être plus important? — Le problème est d'une solution plus malaisée encore pour les professions dont les bénéfices ne résultent pas de ventes, mais de louage de services, (banquiers, commissionnaires, remisiers). Ceux-ci se livrent en effet à de nombreuses opérations pour le compte de leurs clients; le chiffre d'affaires doit-il alors comprendre les remboursements des dépenses assurées par les commerçants au lieu et place de leurs clients et les recouvrements opérés pour le compte de ces clients? Sans doute la Commission chargée d'établir les coefficients a-t-elle pris soin de fixer avec toute la précision possible ce qu'il fallait entendre pour chaque industrie par chiffre d'affaires. Mais est-il possible d'affirmer que l'acception du chiffre d'affaires tel qu'elle l'a admise peut conduire à la détermination économiquement exacte du bénéfice?

1. Rapport de la Lande de Calan, p. 2 464. Commission nommée pour fixer les coefficients pour la période 1918, 1920.

La deuxième difficulté, sans doute, est plus grave encore. Si l'on suppose que pour une industrie donnée la définition exacte du chiffre d'affaires ait été trouvée, comment de ce chiffre d'affaires passer à la détermination du bénéfice? Y a-t-il réellement, comme on semblait le croire, un lien nécessaire qui puisse être établi d'une façon scientifique et rigoureuse entre le chiffre d'affaires et le bénéfice?

Sans doute il est vrai que pour une entreprise le bénéfice est dans une relation donnée avec le chiffre d'affaires réalisé, mais est-il possible inversement, — et c'est là que réside le problème — pour les industries d'une certaine catégorie, de dégager du chiffre d'affaires un bénéfice moyen, normal, puis de franchir un pas de plus et, pour telle entreprise en particulier prise dans cette catégorie, de s'élever de ce chiffre d'affaires au bénéfice réel?

A. — 1° Il existe un premier élément d'erreurs dans la nature différente des diverses professions à taxer.

Le chiffre d'affaires, qui pour une industrie donnée a une signification certaine, n'a plus du tout la même signification pour une autre industrie. « Une industrie peut réaliser un gros chiffre d'affaires et avoir un bénéfice minime relativement à ce chiffre d'affaires; la majeure partie des recettes peut en effet être absorbée par des frais d'installation, d'entretien, d'amortissement et de fabrication (1). » Ainsi le chiffre d'affaires d'une fabrique est constitué pour la plus grande part par des frais de production; celui d'un courtier peut être considéré pour la plus grande part comme le bénéfice; un commerce d'articles de luxe peut réaliser un chiffre d'affaires modique, mais rapporter des bénéfices énormes. Pour deux entreprises métallurgiques de même nature le bénéfice peut-être très différent, suivant que les établissements sont producteurs ou non, de leurs matières premières, qu'ils font partie d'une entente ou qu'ils travail-

1. Borie, Thèse Paris, 1923. *L'Introduction du Forfait dans les Impôts sur les Revenus*, p. 73.

lent seuls. « De même, selon que l'entreprise exige un capital « tal proportionnellement plus important, que ce capital aura « dû être emprunté ou qu'il appartiendra à l'exploitant en « propre, enfin suivant que la rémunération du chef d'entre- « prise représentera une part plus grande dans le chiffre « d'affaires (1) » l'importance du bénéfice pour un même chiffre d'affaires variera. Il peut arriver que le prix de revient des matières premières ait augmenté, alors que le prix de vente des objets fabriqués ait diminué par suite de la concurrence ou inversement. « Lorsque la valeur du charbon « croît dans les proportions que vous savez, disait M. Touron, il faut incorporer cette hausse dans le prix de revient, « c'est-à-dire dans le chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires « augmente, le bénéfice diminue. Dès lors, en se basant sur le « chiffre d'affaires on n'obtient rien d'exact » (2). Bien plus, le rapport du bénéfice et du chiffre d'affaires peut varier, selon que celui-ci augmente ou diminue; il n'est pas douteux que, pour certaines industries, le pourcentage du bénéfice diminue lorsque le chiffre d'affaires s'élève; il ne l'est pas moins que le bénéfice croît comme le chiffre d'affaires, lorsque les frais généraux restent les mêmes.

2° Il existe une deuxième cause susceptible de fausser la taxation d'après le chiffre d'affaires. Si l'importance du bénéfice est toujours dans une certaine mesure proportionnel au chiffre d'affaires, le bénéfice ne varie pas seulement avec cet élément, il varie aussi, surtout pour certaines industries, selon d'autres facteurs : outillage, nombre d'ouvriers, population du lieu d'exploitation, importance de la production... « Le signe extérieur doit varier avec chaque industrie, avec « chaque commeree, et, je tiens à le démontrer à M. Per- « chot, disait M. Touron, le signe extérieur du chiffre d'affaires ne peut servir de commune mesure pour toutes les

1. Rapport de La Lande de Calan, p. 2464.

2. M. Touron. Débats Sénat, p. 940, Séance 17 nov. 1916.

3. M. Touron. Débats Sénat, 1914, p. 137. Séance du 12 février.

« industries... Autant ce signe extérieur est bon, dans le cas
« d'entrepreneurs des travaux publics, autant il devient
« mauvais lorsqu'il s'agit par exemple, d'un tissage » (1).

La nature du produit fabriqué, a une importance considérable. M. Touron prenant pour exemple l'industrie du tissage, montrait que, « selon que le tisseur travaillerait de
« la soie ou du coton, par exemple, son chiffre d'affaires
« varierait du simple au décuple, sans que pour cela son
« bénéfice suivit la même progression. Sans doute pourrait-on tenir compte de cette circonstance grâce au
« coefficient. Mais comme il est impossible de conserver
« toujours le même nombre de métiers à tisser tissant l'une
« ou l'autre matière, nous devons en conclure que le chiffre
« d'affaires d'un patron tisseur varie à l'infini suivant les
« matières textiles qu'il emploie » (1).

Le législateur, il faut le reconnaître, avait nettement aperçu ce point. Il fut spécifié que la commission chargée d'établir les coefficients devrait tenir compte non seulement du chiffre d'affaires, mais de tous les autres éléments susceptibles d'influer sur le rendement de l'entreprise. « La loi
« ne limite pas les éléments dont la commission devra tenir
« compte... La commission déterminera les facteurs susceptibles d'influer sur le rapport existant entre le chiffre
« d'affaires et le bénéfice net... Notre système n'est pas
« basé sur un indice unique, mais sur tous les indices que les
« spécialistes croient devoir prendre en considération (1) ».

La commission cependant renonça à user du droit qu'elle lui était ainsi conféré; elle se contenta de faire certaines distinctions essentielles; elle établit des tarifs différents suivant les procédés de fabrication, fabrication mécanique ou à la main, fabrication à façon ou fabrication faite en achetant les matières premières, fabricant de spécialités

1. M. Touron. Débats Sénat, p. 137, Séance du 12 février 1914.

2. M. Perchot, 17 novembre 1916. Débats Sénat, p. 941.

ou fabricant de produits courants. « Mais elle n'a pas voulu établir de coefficients variant suivant le chiffre de la population ou la nature du matériel employé ou le montant du chiffre d'affaires (1). »

Sans doute de semblables distinctoins étaient-elles malaisées à établir, car il est très difficile d'énoncer en semblable matière de règle générale; les inconvénients de cette façon de faire n'en sont pas moins certains. Dès l'instant où le chiffre d'affaires ne peut être considéré à lui tout seul comme un indice exact du bénéfice, ce qui fait la précision et la justesse de la taxation, ce sont la souplesse, la variété, et le nombre des indices d'après lequel il est possible de faire varier la base de l'imposition. Renoncer à utiliser ces bases variables, c'est établir un système de taxation tronqué, privé de ses assises les plus solides, c'est en quelque sorte renouveler les défauts de la patente. Celle-ci sans doute présentait le mérite d'utiliser des signes extérieurs différents, mais la source des erreurs auxquelles elle aboutissait doit être recherchée dans ce fait que l'on avait pris la valeur locative pour asseoir une très grande part de l'impôt. Sans aucun doute le chiffre d'affaires est un indice plus proche de la vérité que la valeur locative, mais il n'en est pas moins certain que se contenter d'un seul indice s'était s'exposer à de graves erreurs.

B. — En admettant que, se servant de toutes les indications et de tous les renseignements, qu'après s'être livré à des études approfondies, l'on soit arrivé à établir scientifiquement pour chaque genre d'industrie une relation entre le bénéfice et le chiffre d'affaires corrigé par certains indices, le problème de la détermination du revenu n'est pas alors entièrement résolu. Il faut encore, pour chaque entreprise d'une catégorie donnée, discerner le bénéfice qui se cache sous le chiffre d'affaires. Or l'on peut

1. Rapport de la Lande de Calan, page 2465.

craindre qu'il soit malaisé d'y parvenir. « On a soutenu
« et on soutiendra encore à cette tribune, disait M. Tou-
« ron, que le chiffre d'affaires est une pierre de touche
« permettant de s'approcher de très près du bénéfice réel.
« J'ai le regret de dire que je pense absolument le con-
« traire (1). »

En effet, en dehors des causes générales, tenant aux époques de crise ou de prospérité, nombreux sont les facteurs particuliers, qui dans des entreprises similaires, font varier de l'une à l'autre les bénéfices réalisés, en les mettant dans un état d'infériorité notoire ou au contraire dans une situation avantageuse. Comment faire intervenir, en effet, l'habileté professionnelle du chef d'entreprise, son activité, son intelligence qui, on le sait, sont facteurs essentiels dans la prospérité d'un établissement. Des ventes et des achats de marchandises, qui pour deux contribuables exerçant le même négoce auront donné lieu à un chiffre d'affaires voisin, peuvent procurer un bénéfice entièrement différent, selon que les opérations de vente et d'achats auront été réalisées à un moment favorable ou non.

« Certaines industries peuvent écouler leurs produits au
« fur et à mesure de leur fabrication, d'autres sont obligés
« au contraire de conserver d'importants approvisionne-
« ments en magasin pour faire face aux commandes; les
« unes renouvellent leurs stocks plusieurs fois dans l'année,
« les autres ne peuvent compter que sur une saison annuelle
« de vente et se trouvent dans l'obligation d'immobiliser un
« capital considérable, tandis que les premières auront dans
« le même temps fait fructifier plusieurs fois leur fonds de
« roulement. De même, en raison du renouvellement très ra-
« pide du capital, certains commerçants de gros peuvent
« réaliser un chiffre d'affaires très élevé avec un capital
« proportionnellement peu important (2). »

1. Débats Chambre, page 919, 1916.

2. Rapport de la Lande de Calan, page 2464.

De telles circonstances la taxation d'après le chiffre d'affaires ne saurait aisément tenir compte et, seule, la déclaration contrôlée permet de les prendre en considération. C'est en effet dans l'adresse avec laquelle l'exploitant sait mettre à profit les conditions économiques et les ressources de son entreprise que pourront se déployer ses qualités professionnelles; alors se manifestera vraiment la *personnalité* du contribuable que les nouveaux impôts devaient précisément dégager et que la taxation forfaitaire ignore.

Ici par conséquent le principe de personnalité devait recevoir une nouvelle atteinte et le caractère réel de l'imposition d'après le chiffre d'affaires s'affirmer d'une façon certaine.

Les coefficients, il est vrai, ont précisément pour objet de tenir compte de ces considérations et d'évaluer avec une approximation suffisante le bénéfice d'un établissement industriel ou commercial. Mais en adoptant une telle méthode d'imposition le législateur s'engageait dans une voie nouvelle qui, pour permettre d'une façon plus précise l'évaluation du bénéfice, le rapprochait de très près du système de la productivité qu'il avait précédemment repoussé. En effet, la question se posait de savoir si l'on donnerait à l'Administration un pouvoir d'appréciation assez large dans le choix du coefficient afin qu'elle pût arriver à une détermination plus exacte du bénéfice, ou bien si, au contraire, on lui imposerait des coefficients déterminés d'avance, ce qui aurait l'avantage de réduire l'arbitraire, inhérent à toute taxation administrative. Après de longues discussions, le législateur exprima le désir que le pouvoir d'appréciation du contrôleur fût le plus possible limité, qu'en conséquence le coefficient unique fût la règle et le double coefficient entre lequel l'agent du fisc aurait le droit de choisir, l'exception. Dans sa pensée, enfin, au cas où l'on croirait devoir adopter un coefficient minimum et

un coefficient maximum il convenait que la différence entre eux restât très faible (1). Or la commission chargée de fixer ces coefficients n'a choisi aucun coefficient unique, mais toujours des doubles coefficients ; et entre ces coefficients maxima et minima existe toujours une marge fort large. C'est qu'en effet un tableau des huit cents professions générales, pourtant aussi étendu que possible, ne peut prétendre à déterminer avec un coefficient unique le rapport du bénéfice au chiffre d'affaires ; il implique nécessairement au maximum et un minimum. — Enfin il faut ajouter que le maximum de ces coefficients ne s'impose pas à l'Administration. Si le contrôleur est à même d'établir que le rapport du bénéfice net au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient maximum, il peut alors faire l'emploi d'un coefficient plus élevé à charge pour lui d'apporter en ce cas les justifications nécessaires (2).

La loi a donc abouti en réalité à une véritable taxation administrative.

En effet, comment le contrôleur détermine-t-il le coefficient applicable à une industrie ? Mais d'abord comment déterminera-t-il le chiffre d'affaires lui-même ?

1. Sans doute cette détermination ne soulève-t-elle pas des difficultés sérieuses lorsque le contribuable a des livres régulièrement tenus et des documents complets à représenter au contrôleur. Mais tel n'est pas toujours le cas. (les contribuables réalisant plus de 50.000 francs de chiffre d'affaires sont seuls tenus de déclarer leur chiffre d'affaires). « Il faudra alors, dit la circulaire de l'Administration des contributions directes du 31 décembre 1908, recourir à des procédés empiriques. Parfois l'évaluation du chiffre d'affaires sera facilitée par la connaissance soit des

1. Séance du 17 novembre 1916, Sénat, Débats, p. 943-949. Cf. notamment discours de M. Doumer.

2. Article 10, paragraphe II.

« quantités de marchandises achetées ou fabriquées ou vendues, lorsqu'elles pourront être relevées sur des documents tenus par des services publics (régie, octroi, abattoir), soit des réceptions ou expéditions de marchandises transportées par la voie ferrée. En ce qui touche les diverses industries, on pourra souvent déduire du nombre des éléments caractéristiques de production (ouvriers, machines, appareils) les quantités approximatives de produits fabriqués; puis, à l'aide des prix moyens, les chiffres d'affaires des entreprises. A défaut de ces procédés et de tous autres que l'expérience enseignera, on aura recours à des comparaisons entre établissements similaires ». Sans doute l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, l'obligation qu'elle impose aux commerçants de tenir un livre journalier des opérations effectuées doivent elles rendre plus précise la détermination du chiffre d'affaires, il n'en est pas moins certain que dans bien des cas celle-ci laisse ouverte une vaste marge d'erreurs.

Elle donna lieu d'ailleurs à de telles difficultés et revêtit bientôt un caractère si vexatoire pour le contribuable que le législateur dût adopter le principe de la fixation forfaitaire du chiffre d'affaires. Ce procédé, pour être plus commode, n'en n'est pas plus précis. Dans la plupart des cas il faut renoncer à connaître le chiffre d'affaire réel.

2. Mais cependant, une fois le chiffre d'affaires devant servir de bases à l'imposition déterminé, comment le contrôleur, dans la pratique administrative, choisit-il le coefficient à appliquer? Il a en cette matière un double pouvoir d'appréciation. Tout d'abord lorsque la qualification exacte de la profession comporte des difficultés, qu'une profession commerciale n'est pas expressément désignée au tableau de coefficients, il lui appartient d'opérer la désignation ou l'assimilation nécessaires. En outre, et c'est là que se manifestera le pouvoir d'appréciation de contrôleur, il a toute liberté dans le choix des coefficients, car il doit tenir compte

« de toutes les circonstances particulières de nature à accroître ou à restreindre les profits de l'entreprise ». Souvent il procédera par comparaison. Mais s'il peut se servir pour déterminer le coefficient de toutes les informations qu'il aura pu recueillir, la plupart du temps, privé de renseignements précis, il s'en remettra à son appréciation personnelle et prendra un coefficient moyen ou plutôt un coefficient plus élevé afin d'amener le contribuable à prouver l'exagération de la taxation. Il connaîtra les bénéfices réels de beaucoup de contribuables qui n'auront pas profité du forfait et en utilisant ces données il lui sera possible de vérifier si des coefficients choisis sont exacts.

Peut-on dire dans de telles conditions que la volonté du législateur, qui semble avoir été d'établir la taxation forfaitaire, s'est trouvée réalisée? On a abouti à un système qui se rapproche de très près du système de la productivité, tout en restreignant dans une large mesure, il faut le reconnaître, les limites entre lesquelles le pouvoir d'appréciation du fisc peut se mouvoir (1).

« Est-il cependant exagéré d'estimer que l'on a conféré au contrôleur un pouvoir exorbitant dont il peut faire l'usage le plus abusif, en écartant bien entendu la pensée qu'il puisse jamais le laisser entraîner par des considérations extra-fiscales? En réalité, ce régime d'arbitraire rappelle quelque peu la taille personnelle de notre ancienne France et on ne saurait dire qu'ainsi compris, l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels

1. L'auteur de la réforme d'ailleurs ne le cachait pas. « D'après le chiffre d'affaires le contrôleur détermine le bénéfice imposable, non pas le bénéfice réel, mais le bénéfice approximatif qui doit normalement correspondre au chiffre d'affaires étant donné les conditions dans lesquelles fonctionne l'entreprise qu'il s'agit de taxer. Nous revenons ainsi évidemment au système de la *productivité* » M. Perchot. Débats Sénat, p. 899; 1916.

« constitue un véritable impôt sur le revenu. » (1)

II. *L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation, agricole.* — Les discussions auxquelles donna lieu le choix du mode d'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ne se reproduisirent pas pour l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Le législateur ne songea pas à taxer le revenu réel de l'exploitant, tant étaient fortes les objections que soulevait le principe de la déclaration contrôlée. La valeur locative fut prise pour base de l'impôt; d'après elle devait être évalué le revenu que l'agriculteur tire de son exploitation. Cette méthode sans doute avantageuse à cause de sa simplicité présente le grave inconvénient de rester éloignée de la réalité du bénéfice. Le forfait est en effet porté ici, « à la deuxième puissance » (2), la valeur locative étant elle-même un forfait et le rapport entre la valeur locative et le bénéfice en étant un autre.

a) *La valeur locative.* — Ce serait une erreur de croire que la valeur locative prise pour base de l'impôt foncier correspond nécessairement à la valeur véritable du loyer touché par le propriétaire. La valeur locative est en réalité une moyenne, valable pour un certain laps de temps, et pour une catégorie de terres données, de valeur supposées semblables situées dans une même région. Sans doute peut-il se faire que cette valeur locative soit souvent très voisine de la valeur réelle — d'ailleurs les baux servent effectivement d'éléments de comparaison et de contrôle — mais, même si le loyer réel s'éloigne dans une mesure appréciable de la valeur locative, c'est celle-ci qui prévaut. Un arrêt du conseil d'Etat semble décisif en ce sens (3) : il dispose que la valeur locative servant de base à l'impôt doit être déterminée, non d'après le montant des loyers effectivement per-

1. Bocquet, *L'impôt sur le Revenu*, page 15.

2. M. Landry, Chambre, séance du 9 nov. 1921, page 3908.

3. Arrêt du 24 juin 1921. *Bulletin des Contributions Directes*, p. 499, 1921.

cus, mais d'après le tarif établi par nature de culture. Le législateur n'a pas voulu faire de la contribution foncière un impôt strictement personnel, s'attaquant aux revenus effectivement encaissés, mais un impôt réel, visant moins la personne que le bien lui-même. « Le revenu imposable « n'est que le revenu individuel, le revenu que tout particulier tire de sa maison et de son champ; c'est un « revenu moyen, impersonnel calculé en faisant abstraction « de tout élément particulier, tenant à la situation du « possesseur c'est les revenus que doit donner tel ou tel « type de propriété immobilière en quelles que mains que « soit cette propriété (1). »

Est-à-dire cependant que la méthode employée pour déterminer le revenu foncier soit à proprement parler la méthode indiciaire? Il semble que non. Le propre de cette méthode est de recourir pour déterminer le revenu à des éléments qui entrent dans la création de celui-ci (le nombre d'employés ou de machines) ou à des facteurs en raison desquelles l'importance du bénéfice peut varier (population de la commune, valeur locative de l'habitation) « il y a une « différence essentielle entre l'indice qui ne présente qu'une « relation indirecte avec la profession et l'un des éléments « constitutifs du revenu. » (2) Or, dans la contribution foncière on n'envisage pas des indices présentant une relation indirecte avec condition du propriétaire, on envisage bien un des éléments constitutifs du revenu : la valeur locative.

En effet ce sont effectivement les baux ou la valeur vénale de l'immeuble qui servent de base à la détermination de la valeur locative.

Le principe de la méthode employé, tel que la loi du 31 décembre 1907, et l'instruction du 31 décembre 1908 l'ont fixé consiste à ranger les diverses parcelles dans des

1. M. Truchy, *Le système des impôts directs d'Etat en France*, p. 37.

2. M. Borie, Thèse, page 36.

classes dont la valeur locative a été préalablement déterminée, après quoi une procédure de vérification est exécutée. Trois opérations par conséquent sont à effectuer.

1^o Les agents d'évaluation (contrôleurs et classificateurs) commencent par établir la nomenclature des natures de cultures représentées dans la commune et, s'il y a lieu, d'en effectuer le groupement par analogie. Le nombre des classes qu'il convient de créer dans chaque groupe de nature de culture est ensuite établi en vue de tenir compte de la fertilité du sol et de la situation topographique; c'est la classification. Enfin des types sont choisis, c'est-à-dire des parcelles, représentant autant que possible chacune des classes envisagées.

2^o La deuxième opération consiste à déterminer la valeur locative et la valeur vénale moyennes à l'hectare de chaque classe de différente nature de culture. C'est la constitution du tarif d'évaluation provisoire. — C'est ici que les actes de location interviennent une première fois. Cependant « les baux ne servent de base à l'impôt que si les prix qui « ressortent de ces différents actes sont normaux, s'ils n'ont « pas été influencés par des circonstances extraordinaires « ou passagères et s'ils correspondent à la valeur locative « actuelle (1). » Il est souvent nécessaire, par conséquent, de faire subir à ces prix des modifications diverses suivant les conditions du contrat. A défaut de baux les actes translatifs servent de manière analogue à la détermination de la valeur locative par l'application du taux d'intérêt généralement admis dans la commune pour le placement des biens fonds. On peut obtenir ainsi la valeur locative cherchée.

Cette méthode, relativement assez précise et suffisamment exacte pour obtenir une moyenne, n'est cependant pas toujours utilisable. En l'absence de tout acte de location ou de vente, s'appliquant soit à la classe envisagée d'un groupe

1. Bocquet, *L'impôt sur le Revenu*, p. 112.

de nature de culture soit même à un groupe donné, il y a lieu de déterminer la valeur locative par comparaison avec celles qui ont été déduites des actes de location pour les autres natures de culture soit dans la commune, soit même dans les communes voisines.

Enfin, lorsque les moyens précédents font défaut, il faut recourir à l'évaluation directe de la valeur locative en déduisant du produit brut les dépenses et le bénéfice de l'exploitation agricole. Mais en raison de la complexité des calculs que comporte la détermination tant du produit brut que des dépenses à en déduire, ce mode d'estimation présente des difficultés particulières.

Il est à peine nécessaire de faire remarquer combien, dans les procédures de l'évaluation par comparaison ou de l'estimation directe, la valeur locative obtenue peut s'éloigner du revenu véritable encaissé par le propriétaire.

Le classement, ou distribution des parcelles entre les différentes classes d'un groupe de nature de culture vient enfin introduire un nouvel élément d'arbitraire dans la longue suite d'opérations que nous venons d'indiquer. On conçoit les difficultés réelles que les agents d'évaluation, malgré la compétence que peuvent présenter les classificateurs, rencontrent dans l'exécution d'une telle tâche; aussi les erreurs paraissent-elles inévitables.

3^o Sans doute une opération de vérification est-elle bien prévue : la comparaison avec le prix des fermages inscrits dans les actes doit généralement donner la mesure de l'exactitude d'un tarif : tantôt le prix du fermage auquel on aura fait subir une ventilation préalable (viennent en augmentation les charges incombant normalement au propriétaire, mais imposées au preneur — redevance en nature, assurance des bâtiments — et en diminution les charges assumées par le propriétaire aux lieu et place de l'exploitant) servira à corriger le tarif; tantôt au contraire le tarif servira à établir le caractère anormal de la taxation. Mais « le tarif pro-

visoire ne doit être modifié que si, après un travail approfondi de recherches de toutes les causes de différences, il est parvenu à l'évidence que les anomalies constatées proviennent exclusivement de sa faiblesse ou de son exagération » (1)

Si par conséquent le revenu réel encaissé par le propriétaire peut en certains cas être le même que la valeur locative, il n'en est pas toujours nécessairement ainsi.

Le tarif définitif des évaluations est alors seulement établi.

Le seul exposé des diverses opérations qui aboutissent à la fixation de la valeur locative servant de base à l'impôt permet de mesurer la marge d'erreurs qui reste ouverte dans le mécanisme de l'imposition, erreurs que toutes les précautions prises ne peuvent que malaisément restreindre. La classification, le choix des types, l'établissement du tarif, surtout quand il a lieu par comparaison ou par évaluation directe, enfin le classement laissent une très large part à l'appréciation des agents de la taxation. Inévitablement des inégalités d'imposition s'introduisent non seulement entre des régions différentes, mais aussi entre des terres semblables d'une même région. Si le droit réservé aux propriétaires et au maire de déposer des réclamations peut rétablir en faveur des contribuables un tarif exagéré ou un classement défectueux, un tarif des évaluations trop faible ou des classements trop avantageux aux propriétaires ont bien des chances de demeurer tel. Ce que le législateur recherchait, c'était seulement le revenu moyen, et il devait nécessairement apparaître dans la plupart des cas un écart appréciable entre ce revenu moyen et le revenu réel.

Il faut ajouter que la révision des évaluations entreprises en 1907 fut opérée en des conditions de hâte déplo-

1. *Manuel du contrôleur des contributions directes*, p. 75.

nable. Le rapport officiel qui indique les résultats a été publié cinq ans et six mois après la loi qui en prescrivait l'exécution, ce qui veut dire que les travaux n'ont pris que cinq ans et demi tout au plus, quatre ans et demi même, si l'on tient compte de ce que l'année 1908 a été une année d'études préparatoires consacrée à des essais et à l'examen des méthodes à suivre. D'autre part, « on vit trop souvent encore l'évaluation et le classement des terres d'une commune fait en une matinée dans une salle de Mairie, « quand pour effectuer ce travail consciencieusement, il eut fallu plusieurs jours et de nombreux transports sur le terrain (1). »

Quant à l'évaluation décidée par la loi du 24 mars 1924, outre qu'elle a été entreprise selon les méthodes semblables aux méthodes antérieures (il ne doit pas être toutefois apporté de modifications aux natures de culture ni au classement parcellaire actuels) (2), elle est par avance affectée d'un nouvel élément d'erreurs du fait de l'instabilité monétaire. Que la devise nationale vienne à s'apprécier, l'assiette de l'impôt en sera entièrement faussée. Seule une réforme monétaire profonde est capable de donner à l'impôt une base conforme à la fois aux intérêts du fisc et à ceux du contribuable.

Un dernier élément, enfin, tend à accentuer davantage le caractère forfaitaire de la taxation. Les évaluations, en raison de ce qu'elles coûtent de temps et d'argent, sont établies pour une durée de vingt ans; dès lors les valeurs locatives sont destinées à l'éloigner sans cesse davantage de la réalité. C'est parce que ce phénomène a pris depuis la guerre une

1. P. Leroy-Beaulieu, *Economiste* du 6 janvier 1912.

2. Elle a d'ailleurs été suspendue en raison de la défectuosité de la méthode usitée (note de la direction des contributions directes du 20 janvier 1925). L'article 28 du budget de 1925 prescrit que la révision devra comprendre la recherche des chargements survenus dans les natures de culture et un nouveau classement des parcelles.

grande ampleur que le législateur a dû prescrire une nouvelle estimation.

Quoiqu'il en soit et dans quelque mesure que la valeur locative s'éloigne du bénéfice vrai, c'est elle qui sert de base à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

II. — C'est ici qu'intervient alors le deuxième facteur qui contribue à donner à cet impôt le caractère d'un forfait à la deuxième puissance.

S'il paraît impossible d'assimiler la valeur locative servant de base à l'impôt foncier à un signe extérieur du revenu, il semble au contraire que la valeur locative utilisée comme mode d'assiette du bénéfice agricole présente bien les caractères d'un véritable indice. La méthode indiciaire, nous l'avons vu, utilise pour déterminer le revenu des éléments qui entrent dans la création de celui-ci ou des facteurs qui varient dans le même sens que lui. Or telle paraît bien être précisément le cas de la valeur locative, utilisée comme base de l'impôt. Sans doute, celle-ci n'entre-t-elle pas dans la formation du revenu, mais elle varie dans le même sens que lui; le bénéfice augmente quand la valeur locative s'élève et diminue quand elle s'abaisse. Ici encore nous nous trouvons en face des cas où le forfait s'approche dans la pratique du système indiciaire jusqu'à se confondre avec lui. « Nous avons établi, disait M. Caillaux, en parlant sur l'impôt des bénéfices de l'exploitation agricole, un impôt « sur les signes extérieurs ».(1) M. Reinach accentuait encore cette note. « Nous venons de faire un impôt sur les signes « extérieurs... L'impôt tel que nous venons de le voter n'est « pas autre chose qu'une patente, mais une patente excessivement grossière, réduite à sa forme la plus simple, « la plus primitive... Actuellement la patente se compose « de deux droits : Un droit fixe, un droit qu'on appelle « proportionnel parce qu'il l'est en effet au loyer. C'est

1. Ch. Débat, p. 1989, Ses. Extra.

« ce droit, ce seul droit proportionnel à la valeur locative
« que nous avons retenu pour les bénéfices agricoles. » (1)

Or il ne pouvait être suffisant pour asseoir exactement l'impôt.

Le profit du cultivateur en effet ne varie pas seulement avec la qualité, c'est-à-dire avec la valeur locative de la terre, il dépend aussi des moyens de production mis en œuvre, du capital de culture utilisé, machines, engrais, cheptel; il peut sur les terres de même valeur passer du simple au double, selon la façon dont les capitaux d'exploitation ont été utilisés, selon l'habileté technique du cultivateur, tous éléments dont le législateur n'a pas tenu compte suffisamment dans l'assiette de l'impôt. La perfection d'un système indiciaire est faite autant de la précision et de l'exactitude des indices, que de leur nombre, pour que ceux-ci permettent de dégager non pas un seul des aspects de la matière imposable, mais le plus grand nombre possible d'entre eux.

De plus, s'il ne paraît pas contestable que la valeur locative varie en fonction du profit réalisable, rien n'est plus malaisé à déterminer que le rapport à établir entre ces deux facteurs. Il n'existe en réalité aucune proportion fixe entre eux (2). « Pour les bonnes terres, et pour certaines cultures, le bénéfice peut atteindre cinq, six, dix fois la valeur locative. Pour les mauvaises terres, pour celles où l'on cultive avec des procédés moins perfectionnés, il y a une relation très inférieure entre le bénéfice et la valeur locative (3). »

Il suffirait d'ailleurs de donner pour preuve de l'arbitraire auquel on arrive dans la détermination de ce rapport les diverses solutions, souvent fort éloignées les unes des autres, qui furent successivement envisagées dans les discussions interminables auxquelles cette question a donné lieu à la Chambre et au Sénat.

1. Ch. Débats, p. 1987. Séance du 30 octobre 1908.

2. Cf. à ce sujet *Bulletin quotidien*, 1924, n° 17. R. 6.

3. Ribot. Sénat. Débats, p. 173. Séance du 17 fév. 1914.

La généralité des évaluations correspond à une valeur du bénéfice imposable égale, sinon supérieure, à la rente (enquête de 1876, 1884). D'après l'enquête de 1892, le bénéfice lui serait notablement supérieur (1).

Le législateur, il est vrai, afin de rendre moins choquante une solution dont les modifications apportées au prix des produits agricoles à la suite de la guerre, avaient encore accentué les défauts, résolut de multiplier la valeur locative par un coefficient variable avec les régions et les natures de culture (2). Cette légère amélioration n'en laisse pas moins subsister le vice essentiel du système : les coefficients ne sont pas établis selon une base scientifique, mais d'après une estimation purement empirique. Sans doute c'est le propre du forfait de laisser une certaine marge d'erreurs, mais chacun s'accorde à reconnaître que le forfait de l'impôt sur les bénéfices agricoles se révèle assez peu précis et assez éloigné de la vérité (3).

Voici donc deux cédules, celle des bénéfices commerciaux et industriels, et celle des bénéfices agricoles, où le législateur, renonçant à atteindre le revenu réel parce qu'il ne pouvait faire accepter le contrôle, abandonnait le principe de personnalité, et ne faisait rien moins que de revenir aux anciens modes de taxation ou à des procédés qui en sont singulièrement voisins. « M. le Ministre des Finances, affirmait M. Reinach, se déclare un grand ennemi des signes extérieurs, du système indiciaire, mais je dois dire qu'en pratique je le considère comme un ami caché du système (4). »

D'autre part, l'espérance que le législateur paraît avoir eu un instant d'atteindre au revenu réel, sans recourir à

1. Perségol, thèse Paris, p. 60.

2. Loi du 25 juin 1920, art. 2.

3. Bocquet, *L'impôt sur le revenu*, 1921, p. 12.

4. Débats. Ch., p. 1987. Séance du 30 oct. 1908.

des mesures de contrôle vexatoires grâce au forfait, ne s'est pas davantage trouvée confirmée par l'expérience. « La vérité est qu'il y a loin de la théorie à la réalité et que notre système d'impôt sur le revenu qui devait poursuivre la recherche directe du revenu effectif a été par la force des choses contraint de faire appel à des méthodes qui ne peuvent conduire qu'à une approximation plus ou moins lointaine ; la méthode du forfait en particulier, évidemment pratique, constitue manifestement un aveu d'impuissance (1). »

Dans quelques cas cependant les principes ont été poussés jusqu'à leur application pratique, mais alors leur caractère absolu a été sans cesse en diminuant. Il en fut ainsi dans les cédulas où la déclaration fut établie mais où le contrôle ne fut pas organisé d'une façon suffisante.

B. *La déclaration non contrôlée*

1° *L'impôt sur les bénéfices non commerciaux.* — Le système forfaitaire ne saurait, de même que celui des signes extérieurs, être employé en toute circonstance. Il n'est pas toujours possible, en effet, de trouver un indice révélant la production du bénéfice et variant avec celui-ci ; il ne l'est pas toujours davantage, si l'on veut recourir au forfait, de trouver pour ce dernier une base qui soit à la fois aisée à interpréter comme mesure de bénéfices et qui ne soulève pas de difficultés de vérification ou de contrôle. Tel est précisément le cas des professions libérales où la réalisation du bénéfice ne se manifeste par aucun signe extérieur. Ne pouvant dès lors trouver une base satisfaisante au forfait, le législateur se décida pour la déclaration.

Mais il aurait fallu en outre organiser un contrôle sérieux. Or le contrôle resta inorganisé, l'Administration ne reçut

1. Bocquet, *L'impôt sur le revenu*, p. 20.

pas les pouvoirs d'investigation qui, pourtant, auraient été nécessaires.

Le contrôle présente, il faut le reconnaître, des difficultés spéciales dans ce cas, difficultés qui tiennent au caractère particulier que présente un certain nombre de professions libérales. Les affaires du médecin ou de l'avocat ne ressemblent en rien aux opérations auxquelles se livrent commerçants et industriels. Si celles-ci exigent le secret et la discrétion, elles n'ont pas cependant, comme celles de l'avocat et du médecin par exemple, un caractère essentiellement privé et intime. C'est une garantie essentielle pour un client de pouvoir consulter sans que rien, pas même l'existence de la démarche, ne transpire au dehors. Le contrôle, de plus, se serait heurté à des traditions anciennes, il aurait fallu transformer la condition de certaines professions, leur imposer des habitudes commerciales (tenue de livres, délivrance de reçus...) en opposition avec leurs habitudes. Devant ces obstacles le législateur recula.

Parmi les bénéfices de cette catégorie, ceux dont le contrôle est le mieux assuré sont les bénéfices des charges et offices. En effet les renseignements que le fisc peut à l'heure actuelle se procurer à leur égard sont en somme relativement précis. Les notaires ont l'obligation de tenir un répertoire; il en est de même des huissiers, des commissaires-priseurs pour les procès-verbaux de vente (1). L'enregistrement a le droit de se faire communiquer les actes, titres, ou registres détenus par les chambres de discipline des compagnies d'officiers publics et ministériels. Par l'intermédiaire de cette administration, le contrôleur des contributions directes peut aisément se procurer un certain nombre des renseignements dont il peut avoir besoin.

Mais c'est à l'égard des autres contribuables qu'il n'a

1. Notice sur les recherches à effectuer en vue de l'assiette des impôts directs. Direction générale des Contributions directes, 10 mai 1921. Cf. à ce sujet Imbert thèse, Lyon, 1924, p. 292.

par devers lui aucun moyen de contrôle, Il doit se remettre à des renseignements imprécis et fragmentaires. Il pourra par exemple utiliser les décisions judiciaires fixant le chiffre des honoraires, les taxes d'expertise, les comptabilités soumises au droit de communication, les traités enregistrés passés entre hommes de lettres et leurs éditeurs, les paiements sur constatations concernant, soit des cessions de fonds de commerce, soit des intérêts de commandite, les comptes de revenus enregistrés, le droit des pauvres prélevé sur la représentation d'œuvres littéraires ou musicales. Tels sont les maigres renseignements concernant d'une façon particulière les *revenus professionnels* que le contrôleur pourra se procurer pour rectifier les déclarations. Aussi devra-t-il la plupart du temps utiliser pour asseoir l'impôt les signes extérieurs : loyer, nombre de domestiques, train de vie (1). Mais dans la majeure partie des cas, il sera impuissant alors à discerner dans le chiffre du *revenu global*, que ces signes extérieurs révèlent seul, la part qui provient spécifiquement du *bénéfice commercial*. Seule l'importance du local professionnel, ou le nombre des employés pourra lui fournir pour certaines professions quelques indications relatives à l'importance du revenu professionnel. Encore ces indications sont-elles rarement révélatrices du gain réel : un avocat peut réaliser des bénéfices importants sans que l'acquisition de ce bénéfice se manifeste au dehors par aucun signe extérieur.

On voit donc combien fragile est la base d'imposition de cette cédule. La plupart du temps la déclaration ne put être rectifiée, et en présence d'un contribuable qui n'a pas fait de déclarations parce que, du moins il le prétend, son revenu n'atteint pas le minimum imposable, le contrôleur est le plus souvent désarmé,

1. Circulaire de la Direction générale des Contributions directes n° 1363, 20 août 1921, p. 8.

L'on aboutit ainsi en fin de compte à la taxation administrative, sinon à un véritable forfait non plus de droit, mais de fait cette fois (1).

II. *L'impôt global*. — L'une des difficultés les plus sérieuses auxquelles se heurte un impôt global sur le revenu, c'est celle de découvrir les facultés réelles du contribuable sans avoir recours à des procédés inquisitoriaux et vexatoires, semblables à ceux dont le législateur allemand n'a pu se dispenser d'armer son administration afin d'assurer une assiette à peu près satisfaisante à l'Einkommensteuer; encore faut-il ajouter que celui-ci ne donne pas les rendements en rapport avec l'importance des moyens mis en œuvre pour le recouvrement (2). A ce double danger l'impôt global tel que l'avait conçu M. Caillaux, tel qu'il devait entrer dans notre législation fiscale devait aisément échapper : il apparaissait en effet « comme le couronnement d'un régime où toutes les catégories de revenus étaient déjà séparément évaluées et imposées. Grâce aux soins que nous avons pris, écrivait M. Caillaux, de donner à l'impôt réel sur les revenus dans chacune des catégories qu'il frappe une assiette particulière aussi exacte que possible, l'administration est à même de totaliser les revenus du contribuable. Un simple rapprochement entre les rôles des diverses taxes, facilité par un système de renvoi de service à service permet d'additionner les revenus épars et sans arbitraire avec une rigoureuse exactitude, en dehors de toute intervention nouvelle du contribuable, l'assiette de l'impôt complémentaire peut être déterminée (2). »

Tel était le principe. L'application devait s'en révéler singulièrement différente.

Est-il permis d'affirmer en effet que l'impôt global sa-

1. Germain Martin, *La situation financière de la France*, p. 420.

2. Cf. à ce sujet : Seligman, *The Income Tax*, 1911, p. 250 à 270 et Ingenbleck, *Impôts directs et indirects sur le revenu*, 1908, p. 191.

3. Rapport Doc. par., n° 707, p. 6, 1907. Ch.

tisfasse entièrement au principe de personnalité tel qu'il est établi en théorie?

Ce que l'on voulait, c'était atteindre les facultés réelles du contribuable, sa puissance économique même. Or, l'impôt reste fort éloigné du but recherché pour un double motif. D'une part il n'atteint pas au revenu réel de l'assujetti et d'autre part il laisse échapper une partie des ressources de l'individu.

a) La réalité dans l'impôt global tout d'abord n'atteint pas toujours les revenus effectifs. Sans doute la loi prévoit-elle bien que le redevable peut déclarer au titre des diverses cédules le revenu effectivement perçu, mais elle lui donne en outre la faculté de déclarer le revenu forfaitaire, lorsque la taxation forfaitaire est admise dans les cédules, afin d'éviter les difficultés et les anomalies qu'entraînerait l'obligation d'user de procédés différents pour l'évaluation des mêmes revenus selon qu'il s'agirait de l'établissement de l'impôt global ou de celui des impôts cédulaires. Or, les impôts dont l'assiette est forfaitaire n'atteignent pas au revenu sans une marge d'erreurs assez large. Il est même certain que l'impôt n'atteint pas le revenu réel dans la majeure partie des cas, lorsque le contribuable choisit l'estimation forfaitaire plus avantageuse pour lui alors que la déclaration. D'autre part, les impôts cédulaires pour lesquels la déclaration a été adoptée, fréquemment ne touchent pas le revenu effectif faute de contrôle. Dès lors les cas sont rares où l'impôt global atteint les revenus vrais : ce sont ceux où les contribuables auront déclaré le revenu réel (impôt foncier, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, salaires et traitements) et où l'administration aura pu s'assurer de la sincérité de la déclaration.

Les divers éléments de la personnalité reposant sur des assises aussi trompeuses se trouvent ainsi viciés dans leur application : la progressivité, établie sur une base aussi inexacte, ne réalise pas l'égalité des sacrifices; et les erreurs

commises sur les diverses cédules s'additionnent ou plutôt se multiplient. « Les règles d'assiette ont toutes ce trait « commun que l'impôt est perçu non pas sur des revenus « réels, mais sur des revenus hypothétiques, calculés sur « des moyennes et des probabilités. Rien n'est pourtant plus « contraire à la nature de l'impôt sur le revenu que de « l'établir sur les fictions. L'impôt complémentaire devient « la négation à la plus haute puissance du principe sur « lequel est fondé l'impôt sur le revenu (1). »

b) Le principe de personnalité, cependant, qui exige la taxation du revenu intégral devait recevoir une atteinte plus grave encore. Dans le mode de l'assiette de l'impôt « il « subsistait une importante fissure du chef des valeurs mo- « billères, dont le revenu est atteint à la source (par l'im- « pôt cédulaire) en dehors de toute action administrative, « sans qu'il puisse être fourni de rôles nominatifs (2). » Force était donc dans ce cas de demander une déclaration au contribuable et surtout d'en assurer le contrôle. Rien n'est en effet, plus difficilement saisissable pour le fisc, que les valeurs mobilières : « Je ne l'apprends à per- « sonne, disait M. Caillaux, il n'y a rien qui puisse échap- « per à l'impôt comme un coupon de valeurs mobilières (3). » Il convenait, dès lors, de prendre toutes les dispositions « utiles pour que la sincérité des déclarations fût garan- « tie dans la mesure du possible en mettant cependant « les intéressés à l'abri de toute inquisition et de tout « arbitraire (2). »

Cette phrase résume toute la difficulté du problème dont les deux termes semblent pratiquement inconciliables, l'expérience l'a montré. M. Caillaux, pourtant, avait cru trouver le moyen terme qui permet de réaliser le contrôle sans vexation ni inquisition : « Nous nous refusons, disait-il,

1. M. Piou, Débat, Ch., 2 février 1909, p. 225.

2. Rapport Doc. parl., n° 707, p. 6, 1907. Ch.

3. Débats. Ch., 1909, p. 335.

« de donner à l'Administration les pouvoirs exorbitants
« dont elle jouit en Prusse; nous n'admettons pas que nos
« agents puissent rejeter les déclarations sur de simples pré-
« somptions ou même sur de simples suppositions, qu'il
« leur soit permis, comme cela est admis de l'autre côté du
« Rhin, d'opérer des recherches jusque dans les écritures
« personnelles des particuliers (1). » Il proposait cepen-
« dant un ensemble de mesures qu'à juste titre il considérait
« comme des mesures minima sans lesquelles le contrôle ne
« serait plus assuré d'une façon efficace. Il demandait : « D'une
« part, l'extension des droits d'investigation accordés
« aux fonctionnaires de l'enregistrement et de l'inspection
« des finances dans les banques et les sociétés de crédit;
« d'autre part, des pénalités particulièrement lourdes qui
« atteindraient les auteurs de déclarations incomplètes ou
« inexactes (1). »

Telle est, en effet, la double forme, qu'un système de contrôle vraiment complet et efficace ne saurait manquer de revêtir; il doit comprendre des mesures préventives et des mesures répressives de la fraude.

L'Administration devait réaliser un contrôle sincère des déclarations par un double procédé : d'abord à l'aide des moyens dont elle disposait en vertu des lois existantes, en outre grâce à un certain nombre de mesures complémentaires prévues au projet.

Les premiers étaient destinés pour la plupart à assurer le recouvrement de l'impôt successoral dont le contrôle exact est une des conditions du bon fonctionnement de l'impôt sur le revenu. « Si nous arrivons à établir un contrôle suffisant
« sur les successions ouvertes en France, mais surtout sur les
« valeurs étrangères, nous aurons assuré d'une façon à peu
« près certaine, et même tout à fait certaine, l'application de
« l'impôt sur le revenu. Si le fisc connaît l'importance des

1. Même rapport.

« successions, il connaîtra non pas d'une façon parfaite, mais
 « d'une façon suffisante cependant pour en tirer une pré-
 « somption d'évaluation, l'importance du revenu des héri-
 « tiers. D'autre part, au moment de l'ouverture de la succes-
 « sion, s'il y a eu des fraudes dans les déclarations pour
 « l'impôt complémentaire et si le fisc peut les prouver, les
 « amendes très importantes qui ont été établies pour la
 « perception des droits d'impôt sur le revenu seraient per-
 « çues sur le montant de la succession (1). »

Or les armes dont l'administration a été pourvue pour l'assiette de l'impôt successoral sont les suivantes : la loi du 21 juillet 1875 établit dans son article 7 le « droit de communication » en faveur des fonctionnaires de l'enregistrement qui peuvent se faire présenter les répertoires tenus par les officiers ministériels. Toutes les sociétés françaises, de plus, sont obligées, sur réquisition des fonctionnaires de l'enregistrement, de fournir leurs livres, registres, titres, pièces de recettes et de dépenses (loi du 23 août 1871 article 22, loi du 21 juillet 1875, article 7, loi du 17 avril 1906, article 5).

La loi du 17 février 1901 (article 5, § 3), oblige les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils auraient ouverte, à les déclarer à l'enregistrement dans les quinze jours qui suivent la remise aux héritiers. — Comme les héritiers domiciliés à l'étranger n'étaient pas atteints par ces textes, une loi du 30 décembre 1903 exigea dans son article 3 la production d'un certificat de l'enregistrement prouvant le paiement des droits avant que le dépositaire puisse remettre le titre à un héritier domicilié à l'étranger. Cependant la faculté de se faire ouvrir des comptes joints rendait en cette matière la fraude particulièrement aisée; aussi cette sorte particulière de compte fut-elle bientôt l'objet d'une

1. M. Merle. Débats, Chambre, p. 85, 21 janvier 1909.

réglementation précise (article 7, loi du 31 mars 1903). Tout établissement ouvrant à ses clients un compte joint doit, dans les trois mois à dater de l'ouverture du compte, en donner avis à l'Administration qui pourra surveiller d'une façon spéciale les titulaires.

Tels étaient les droits dont disposait l'administration, droits auxquels il convient d'ajouter, pour être complet, les conventions internationales au nombre de trois passées avec l'étranger en vue de combattre la fraude (l'une avec la Suisse, peu importante, l'autre passée en 1843 avec la Belgique, et la troisième en 1907 avec l'Angleterre).

De semblables moyens de contrôle, il fallut le reconnaître, n'étaient pas suffisants pour assurer une assiette convenable à l'impôt. Aussi le projet de loi proposa-t-il des dispositions nouvelles destinées à compléter le faisceau de mesures que le fisc pouvait déjà posséder. Ces mesures étaient destinées à étendre le droit de contrôle dans les banques: « Nous vous demandons trois choses, disait M. Cailiaux, tout d'abord la tenue d'un registre sur lequel doivent être inscrits les coupons, les valeurs étrangères que paient les banques (1)... nous demandons en deuxième lieu le droit d'exercer une certaine surveillance sur les succursales des Sociétés de crédit à l'étranger (2)... enfin nous demandons que de simples particuliers qui tiennent des maisons de banque soient soumis au contrôle de l'administration de l'enregistrement dans les conditions où il pèse sur les Sociétés de crédit (3). » (4) Le Gouvernement, en outre, proposait quelques autres mesures. Le 10 mars 1908 il déposait un projet de loi sur le contrôle des valeurs déposées à l'étranger : tous les héritiers français devaient pour recevoir ces valeurs en demander l'envoi en possession au Pré-

1. Art. 24, 25, 26 du projet de loi. Doc. Parl., n° 707, 1907.

2. Art. 88 et 89.

3. Art. 90.

4. *L'impôt sur le revenu*, p. 84.

sident du Tribunal civil du lieu de la succession. L'on proposait enfin l'apposition obligatoire des scellés et l'inventaire par le juge de paix, lors de l'ouverture d'une succession (1).

Quant aux mesures répressives proposées, elle prévoyaient, en cas de déclaration reconnue inexacte, le paiement par le contrevenant ou ses héritiers d'une amende égale à la moitié du revenu dissimulé (article 68). En outre le contribuable insuffisamment imposé « serait redevable d'une cotisation égale au triple des sommes dont le Trésor aurait été « privé pour chacune des années antérieures à celle de la « découverte de l'omission ou de l'insuffisance (sans que le « droit d'imposition puisse s'étendre à plus de dix années) » (article 69).

Telles étaient les mesures demandées par le Gouvernement et qui, dans l'esprit du législateur, devaient suffire à assurer une assiette vraiment sincère à l'impôt.

Cette opinion cependant ne ralliait pas tous les suffrages. Certains ne manquaient pas de faire remarquer l'insuffisance des mesures proposées : « On pourrait croire qu'avec « un pareil arsenal, le fisc aurait pu contrôler sérieusement « les déclarations et assurer d'une manière satisfaisante la « rentrée du nouvel impôt. Quelle erreur ! il suffit de regarder seulement ce qui se passe dans la pratique pour apercevoir immédiatement que la plus grande partie des « valeurs mobilières passerait à travers les mailles du « filet... Les particuliers iront retirer eux-mêmes leurs « titres et encaisser leurs coupons à l'étranger au lieu de « les faire envoyer à une banque et le fisc ne pourra rien « savoir. D'un autre côté les banques étrangères pourront aussi organiser des services de pèlerins analogues à « ceux des banques suisses, c'est-à-dire d'agents visitant « plusieurs fois par an la clientèle capitaliste et se char-

1. Projet Dumont, 25 octobre 1910, Doc. Parl., n° 387. Ch.

« geant de ces opérations, de telle sorte que les envois par « la poste ne deviennent même plus nécessaires (1). »

Le rapporteur du projet au Sénat critiquait notamment la mesure qui obligeait les banques à tenir un registre des paiements des coupons effectués, mesure à laquelle on a voulu reconnaître une certaine parenté avec le bordereau tel qu'il devait être appliqué en 1924. Mais le bordereau que prévoyait le projet de loi était destiné à contrôler l'impôt cédulaire et ne pouvait être utilisé d'une façon efficace pour l'assiette de l'impôt global. « D'ailleurs, comme le faisait « remarquer M. Aimont, si on avait demandé au porteur de « mettre sur un bordereau un nom et une adresse qui n'auraient pas été obligatoirement le nom et l'adresse du véritable propriétaire du coupon, il aurait fallu pour rendre « efficace le droit de communication du bordereau, obliger « leur signataire à prouver leur droit à la propriété des coupons présentés, en un mot il aurait fallu établir, ce que l'on « a appelé l'*affidavit*. Comment feraient les Inspecteurs des « Finances et les autres agents du fisc, même armés du « droit de communication, pour découvrir dans cette montagne journalière de bordereaux des assujettis à l'impôt « complémentaire? (1) »

Les partisans de la réforme fiscale reconnaissaient eux-mêmes que le projet de loi voté par la Chambre ne permettait qu'un contrôle illusoire et que l'évasion fiscale s'exercerait dans de larges proportions : « L'impôt global avec « déclaration, tel que l'institue le projet, va nous exposer « à des surprises et à des déboires, à des fraudes considérables (2). » Bien que le taux de l'impôt proposé alors fût beaucoup moins élevé qu'il ne l'est aujourd'hui dans la réalité, l'expérience de ces dernières années prouve que

1. Document Parlementaire, Sénat, 1913, n° 737, p. 47. Session extraordinaire. Rapport de M. Aimont. Également P. Leroy-Beaulieu, Séance du 9 fév. 1909, Ch., Débats, p. 328.

2. Reinach, Débats, p. 49, Chambre, 1908.

cette dernière assertion n'était pas dénuée de tout fondement. Il apparaît nettement « que pour avoir un véritable « contrôle de la déclaration obligatoire il faudrait établir « l'*affidavit* pour le paiement des coupons, armer des contrôleurs du droit de taxer arbitrairement les contribuables, « supprimer la saisine et rendre l'inventaire obligatoire « pour les agents de l'enregistrement au décès du contribuable (1). » Mais toutes ces dispositions, qui aujourd'hui sans doute ne sont pas éloignées d'entrer en application, si elles ne sont déjà adoptées, n'auraient pas été acceptées alors par l'opinion publique; l'administration dut se contenter de demander les droits énumérés précédemment, qui constituaient une limite au-dessous de laquelle il aurait été imprudent de descendre et dont le ministre des Finances déclarait à la Chambre qu'ils les considérait comme « des pierres angulaires du projet et comme une nécessité absolue » (2).

Or, si on compare ces mesures à celles qui ont été effectivement accordées, on constate que ces dernières ont été singulièrement diminuées par rapport aux demandes primitives.

Aucune des lois établissant ou modifiant l'impôt global sur le revenu, ni celles du 15 juillet 1914, ni celle du 30 décembre 1916, n'accordent à l'administration les pouvoirs de contrôle qu'elle avait réclamés. Il semble cependant que pour asseoir un impôt global dépourvu de base cédulaire il eût fallu donner au fisc des pouvoirs de contrôle particu-

1. Rapport Aimont, Doc. Parl., no 734, p. 47. Sénat. Session extra. 1913.

2. Débats, p. 329. Ch. Séance du 9 février 1909.

Revenu au pouvoir plusieurs années après, M. Caillaux disait : « Le jour où vous avez voté cette suppression (celle du bordereau de coupons et du droit d'investigation dans les banques) vous avez, messieurs, ne vous y trompez pas, modifié considérablement l'impôt sur le revenu tel que le ministre qui est à cette tribune l'avait conçu il y a quinze ans ». Débats, Chambre, 2^e séance du 30 juin 1925, p. 3018.

lièrement forts, semblables à ceux qui lui ont été accordés en Allemagne.

La loi du 15 juillet 1914 donnait au contrôleur le droit de vérifier « les déclarations uniquement à l'aide des *éléments certains* dont il dispose en vertu de ses fonctions » (article 17, § 1). Or ces éléments certains étaient bien peu de chose. Le ministre des Finances en a cité quelques exemples qui montrent l'impuissance où devait se trouver l'administration d'assurer un contrôle efficace de l'impôt : tels étaient les baux, les contrats de mariage, les actes de cession de fonds de commerce, les prix des offices, les inventaires à la suite de décès, les déclarations de successions, les partages, les apports, les actes de vente ou d'usufruit... (1) L'Administration ne pouvait aller au delà. Afin de bien marquer qu'on lui refusait le droit d'opérer des recherches et de faire des vérifications en faisant état d'une conversation, par exemple, d'une confidence d'un employé ou d'un ouvrier, le Sénat avait substitué au mot « renseignement » qu'avait employé la Chambre, l'expression plus précise et plus restrictive « d'éléments certains ». Le législateur stipulait en outre que le contrôleur n'aurait pas le droit d'exiger la production d'un acte, livre ou document quelconque (article 17 § 1).

Ainsi était strictement resserrées les limites entre lesquelles l'Administration recevait le droit de se mouvoir. Le contrôle des déclarations était pratiquement irréalisable. Bien plus le défaut de contrôle aboutissait à ce résultat paradoxal que le contribuable avait intérêt à se laisser taxer d'office plutôt que de souscrire à une déclaration de son revenu, car la loi fixait des maxima pour la taxation d'office qui étaient très insuffisants (2).

La pauvreté des droits accordés au fisc était si manifeste

1. 1^{re} séance du 13 juillet 1914. Sénat. Débats, p. 2991.

2. Ce système il est vrai ne fonctionna qu'un an, la mise en vigueur de la loi du 15 juillet 1914 ayant été reporté au 1^{er} janvier 1916.

— malgré les dispositions de la loi du 28 mars 1914 (articles 43 à 36) destinée à assurer surtout, il est vrai, la perception de l'impôt cédulaire— que, dès 1916, le Gouvernement dut en demander l'extension : « Si l'on veut faire « fonctionner l'impôt sur le revenu, disait le ministre des « Finances, il faut accepter les moyens à l'aide desquels on « pourra le rendre efficace et équitable, il faut que le fisc « soit à même de percevoir ce qui lui est dû; il ne faut pas « que le contribuable puisse, par des habiletés, par des artifices ou par son inertie se dérober au paiement de sa dette « envers la nation (1). » Le nouvel article 17 de la loi du 30 décembre 1916, porte : « Le contrôleur vérifie les déclarations, il peut demander des éclaircissements, il a le droit de « rectifier les déclarations ». Ici encore la loi, qui autorise le contrôleur à réclamer du contribuable des *justifications* relatives aux déductions des charges de familles, mais qui ne lui permet que de demander des *éclaircissements* sur tous les autres points, enferme dans des limites très étroites les pouvoirs de l'agent du fisc. Celui-ci provoque les explications du déclarant sur la discordance qu'il aura pu constater entre les conditions d'existence extérieures de l'assujéti et les renseignements dont il est à même de faire état. Mais ces droits s'arrêtent là; il doit se maintenir dans le cadre de questions extrêmement générales sans pouvoir descendre dans la vie privée du redevable. Les énonciations qui figurent dans les déclarations bénéficient d'une présomption d'exactitude et c'est à l'administration qu'il incombe de fournir les *preuves juridiques* de l'insuffisance de la déclaration (2). Cette double disposition garantit d'une façon efficace le contribuable et le protège contre toute exaction administrative; mais par contre elle impose au fisc la lourde charge de la preuve, ce qui devait avoir pour

1. Débats, page 1116, Sénat. Séance du 30 décembre 1916.

2. L'article 9 de la loi de Budget de 1925 modifie profondément cette législation. Cf. *infra*, p. 189.

conséquence de paralyser le contrôle dans nombre de cas : il arrive souvent en effet que faute de preuves juridiques suffisantes pour déterminer la conviction du juge, les contrôleurs sont dans l'impossibilité d'établir l'imposition sur un chiffre supérieur à celui du revenu déclaré, malgré l'insuffisance manifeste de ce revenu, eu égard aux conditions d'existence du contribuable telles qu'elles résultent du chiffre de son loyer ou de tous les autres signes extérieurs de sa situation de fortune. De ce fait nombre de contribuables échappent actuellement à l'impôt.

L'article 17 sans aucun doute marque un progrès sur les dispositions prévues auparavant. Le législateur toutefois ne croyait pas pouvoir pousser plus avant dans la voie du contrôle sans risquer d'encourir alors le reproche d'avoir organisé l'inquisition.

Si l'on se reporte maintenant aux mesures répressives demandées par le Gouvernement, on constate que, si le législateur ne les écartait pas entièrement, il se montrait singulièrement moins rigoureux que l'administration ne l'aurait voulu. Il se contentait de donner cinq ans à l'administration pour réclamer le montant d'une insuffisance constatée et de voter la disposition suivante : « Dans le cas « où le contribuable a déclaré un revenu insuffisant, il est « tenu de verser en sus des droits afférents au montant réel « de son revenu imposable une somme égale à la partie de « ses droits correspondants au revenu non déclaré. » (1)

En 1916 les sanctions également étaient légèrement aggravées. L'article 66 édicte une pénalité (majoration de 10 0/0) contre tout contribuable qui n'aura pas souscrit de déclaration. Enfin, d'après l'article 20, lorsque l'insuffisance d'une déclaration ou d'une imposition sera constatée à l'ouverture d'une succession le Trésor d'office prélèvera 10 0/0 en sus à titre de pénalité.

Ainsi, sur tous les points, sauf en ce qui concerne les « éclaircissements » demandés au contribuable, la loi se montrait quant à la rigueur et à l'efficacité du contrôle très en-deçà de ce qui avait été demandé par les auteurs de la réforme. La déclaration dans de telles conditions était impossible à contrôler pour l'agent du fisc qui n'avait à sa disposition que les vagues indications des signes extérieurs ou les renseignements incomplets que pouvaient lui fournir les baux, contrats de mariage, impôt successoral..., etc. C'était s'en remettre au flair et à l'ingéniosité du contrôleur. C'était à proprement parler solliciter la fraude: « Vous vous en remettez, disait Ribot, à l'honnêteté du déclarant, c'est-à-dire que vous instituez une prime pour les évasions, une prime à la malhonnêteté (1). » Seuls les revenus apparents pourraient être atteints, les autres et en particulier les revenus des valeurs mobilières échapperaient à toute imposition. Aussi fallût-il bientôt avouer que, par cette « fissure » dans l'assiette de l'impôt global dont on s'était refusé à reconnaître l'importance, le meilleur de la matière imposable s'échappait.

SECTION III

L'immunité de la rente et des bons de la défense nationale

L'immunité de la Rente et des Bons de la défense constitue sans aucun doute une des atteintes les plus graves au principe de la personnalité. Le législateur en réalisant la réforme de nos contributions s'était proposé de soumettre à l'impôt l'intégralité des ressources individuelles. « La question est posée dans les termes les plus larges de savoir si l'impôt général sur le revenu, qui en vertu de

1. Sénat, Débats, 17 février 1914, p. 175.

« son intitulé même doit frapper tous les revenus sans distinction, ni exception, pourra, sans qu'au premier abord on puisse en apercevoir les motifs, épargner les revenus constitués en fonds d'Etat. Je n'hésite pas à dire que l'on ne peut instituer dans ce pays, disait M. Caillaux, pas plus d'ailleurs que dans aucun autre, un véritable impôt sur le revenu sous quelque forme que ce soit, que l'on ne peut même songer à opérer une réforme profonde de nos contributions directes, si l'on ne se décide pas à taxer tous les revenus sans exceptions ni distinction, et en particulier tous les revenus qui proviennent des valeurs mobilières, quelle que soit la signature apposée au bas de celles-ci (1). »

Ce que le législateur avait voulu, c'était soumettre à l'impôt toutes les catégories de ressources, surtout celles qui dans l'ancien mode de taxation échappaient à toute imposition : il avait créé dans cet esprit un impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, un impôt sur les salaires, un impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et un impôt sur les créances, dépôts et cautionnements ; il était donc naturel de soumettre les fonds d'Etat au même régime que les autres catégories de revenus.

La taxation des rentes votée en 1908 à la Chambre par 349 voix contre 170 fut cependant rejetée par le Sénat en 1914.

A cette première cause d'inégalité la guerre en outre devait avoir pour conséquence d'en ajouter une autre dont la portée était sans aucun doute aussi grave : l'exemption des valeurs du Trésor. L'Etat, pour faire face aux dépenses qui lui incombent du fait de la guerre et de la reconstruction des régions dévastées, avait dû, après avoir épuisé toutes les modalités du crédit à long terme, recourir à des emprunts à courte échéance : ces titres furent comme

1. Chambre, Débats, p. 1033. Séance du 22 mai 1908.

la rente soustraits à l'impôt cédulaire sur le revenu. Du moins étaient-ils soumis à l'impôt global. La loi du 11 mars 1924 apporta une grave exception à cette règle. Aux prises avec de dangereuses difficultés de trésorerie, afin d'attirer des souscripteurs nouveaux et surtout afin d'inciter les détenteurs de Bons à renouveler leurs avances, le Gouvernement dut demander l'exonération de l'impôt général sur le revenu pour les Bons de la Défense Nationale et les Bons du Trésor à l'échéance d'une année au plus.

Enfin l'emprunt de consolidation autorisé par la loi du 27 juin 1925 bénéficie des mêmes exemptions. Si la souscription aux Bons de la Défense n'a pas été, semble-t-il, sérieusement activée par ces dispositions, — car lorsqu'il fait un dépôt le public attache moins d'importance au revenu qu'à la régularité du remboursement, — l'exemption d'impôt global constitue sans aucun doute un des principaux attraits du nouveau type d'emprunt. Elle ne s'applique plus seulement cette fois à des valeurs à court terme que le public considère le plus souvent comme des moyens de trésorerie, mais à des rentes perpétuelles qui constituent un placement définitif : les fortunes individuelles pour une part importante pourront ainsi se soustraire à l'impôt d'une façon permanente et régulière.

L'exemption d'impôt global porte une nouvelle et grave atteinte au principe de la personnalité dont la portée ne saurait être dissimulée : le mécanisme de la progressivité se trouvera gravement faussé dans son application, surtout à l'égard des grosses fortunes, les plus intéressantes à ce point de vue. De ce dernier chef la perte qui en résultera pour le Trésor peut devenir des plus sérieuses (1).

Enfin, et cette conséquence menace de fausser l'assiette de l'impôt global tout entière, l'exonération des Bons de la

1. Le montant des souscriptions au 31 juillet 1924 s'élevait d'après l'*Inventaire* à 56.587 millions par les seuls bons de la Défense.

Défense et des coupons de l'Emprunt 1925 au titre de l'impôt général rend tout contrôle des déclarations impossible : « Cela signifie qu'un individu très riche peut ne pas payer un sou d'impôt direct à l'Etat en plaçant sa fortune en Bons de la Défense Nationale; bien plus tout individu peut sans avoir un seul Bon de la Défense, faire une déclaration absolument fausse au contrôleur et, si celui-ci la conteste, lui répondre : « J'ai, il est vrai, des centaines de mille francs de revenu, mais tout est placé en Bons de la Défense Nationale. » Je me demande que peut répondre le contrôleur? Une pareille incitation à la fraude juge un système, c'est de l'aberration (1). »

Ainsi, issue du dessein de réaliser la personnalité dans l'impôt, de réaliser la taxation du revenu intégral, la réforme de 1914-1917 aboutissait au forfait, à la déclaration non contrôlable, à l'exemption des fonds d'Etat. Elle avait aussi pour résultat de créer de profondes inégalités de traitement entre les contribuables. Certaines cédulas, celles qui précisément parviennent à atteindre le revenu réel (valeurs mobilières, créances, dépôts et cautionnements) sont privées du bénéfice des déductions et conservent ainsi un caractère strictement réel. D'autres, au contraire, dont l'assiette forfaitaire laisse échapper le revenu effectif, profitent des déductions les plus étendues, malgré l'illogisme qu'il y a à introduire la personnalité dans les impôts reposant sur des présomptions et sur des signes extérieurs. — De même, les modalités de l'assiette comportent de profondes différences : les unes, qui excluent toute possibilité de fraude (valeurs mobilières) soumettent certains revenus à un régime rigoureux, tandis que les autres constituent un régime de faveur évident. Le forfait, surtout à une

1. Paroles de M. Jèze citées par M. P. Leclère, *Revue de Paris* du 15 avril 1925.

époque de dépréciation monétaire, lorsqu'il a pour base les estimations fixes, allège singulièrement les charges de ceux qui en profitent. Les plus favorisés entre tous sont les porteurs de rentes et de Bons du Trésor. Trop souvent, ces procédés de taxation divers, ces dégrèvements variés, au lieu de réaliser selon les prétentions du législateur une justice fiscale plus scientifique et plus conforme aux aspirations du pays, donnent l'impression de constituer de véritables privilèges en faveur de telle ou telle catégorie de contribuables. Cependant, s'il est vrai que les Français réclament la justice dans l'impôt, il est permis de se demander s'ils n'ont pas au même degré la passion de l'égalité.

Tels sont les résultats contradictoires auxquels aboutit la réforme. Des difficultés pratiques, en effet, l'impossibilité pour l'administration surchargée de besogne d'assurer la tâche minutieuse du contrôle, les embarras de trésorerie, les traditions ou, si l'on veut, les préjugés du contribuable habitué un siècle durant à la taxation si discrète et si commode du système indiciaire, n'ont pas permis au législateur de pousser la réforme jusqu'à son achèvement.

Les partisans de la personnalité, après s'être laissés un instant séduire par l'harmonie idéale des principes, ont dû renoncer à eux pour se contenter de méthodes d'imposition plus humbles, moins parfaites peut-être, mais plus riches en qualités positives et pratiques. Ils ont été contraints de reconnaître qu'un système fiscal est le terrain le moins propre pour mettre à l'épreuve la valeur de certaines théories et qu'il faut d'abord s'incliner devant les mœurs et tenir compte du tempérament national. Les principes, pour ainsi dire, ont dû s'humilier devant les faits et leur céder la place. Le système actuel, qui ne constitue qu'une tentative d'application de la personnalité, doit être considéré comme un compromis entre le principe de réalité et le principe de personnalité, une transition de l'un vers l'autre; aussi a-t-il donné jusqu'à présent des résultats

nécessairement imparfaits : tel est en effet le danger d'adopter une méthode d'imposition et d'en rejeter les conditions d'application parce qu'elles sont trop pénibles. Ces imperfections expliquent peut-être en partie les désillusions qu'a apporté à certains la législation actuelle et les regrets que les impôts réels ont fait naître; peut-être est-ce « pour ne pas avoir eu le courage d'appliquer le système d'impôt personnel avec toutes ses conséquences, que nous constatons, écrit M. Germain Martin, dans notre fiscalité des fis-sures, des inégalités qui en expliquent les insuffisances et l'impopularité (1) »?

Ces défauts de la législation actuelle sont indiscutables. Mais une réforme aussi étendue que celle de nos impôts directs ne pourrait s'élever jusqu'à la perfection du premier coup. Il faut attendre que l'expérience ait sanctionné telle méthode d'imposition ou qu'elle en ait au contraire fait ressortir les défauts. Longtemps encore des modifications comme il n'a cessé d'en intervenir depuis 1917 seront indispensables.

Mais ici les tendances les plus contradictoires se font jour. Les uns déjà veulent renoncer au principe de la personnalité qu'ils considèrent comme plus riche en vices qu'en avantages et retourner à des modes de taxation plus aisés permettant de supprimer tout contrôle, et d'abolir les inégalités de traitement entre les contribuables. Les autres, au contraire, qui tiennent les anciens procédés d'assiette pour incompatibles avec les exigences budgétaires actuelles, se contentent de perfectionner les méthodes d'imposition nouvelles. La théorie de la personnalité devra-t-elle alors être développée jusqu'à ses conséquences les plus extrêmes? Faudra-t-il pour atteindre le revenu intégral organiser le contrôle dans toute sa rigueur, malgré les inconvénients qui en résultent pour le contribuable et pour la prospérité

1. *Les Finances publiques de la France et la fortune privée*, p. 76.

des affaires? Abandonnera-t-on la taxation forfaitaire? Enfin, la personnalité est-elle destinée à s'étendre toujours davantage dans les impôts cédulaires?

Telles sont quelques-unes des questions dont nous nous proposons maintenant l'étude.

DEUXIÈME PARTIE

MODIFICATIONS ET TENDANCES

CHAPITRE I

L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE

Les résultats atteints dans l'application de l'impôt :

28 Millions en 1921

24 Millions en 1922

29 Millions en 1923

43 Millions en 1924

apparaissent comme assez faibles, surtout si on les compare aux produits de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, car l'agriculture constitue dans la richesse de la France une part au moins aussi importante que l'industrie. On en a aussitôt tiré cette conclusion que les agriculteurs « bénéficient d'un véritable privilège fiscal (1). » S'il est indiscutable que les agriculteurs ont su obtenir du législateur un traitement qui leur est très favorable, il n'est pas moins certain que les rendements de l'impôt sur les bénéfices agricoles seront toujours inférieurs à ceux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (2).

C'est qu'en effet la situation électorale des agriculteurs est trop forte pour que le bénéfice de la taxation forfaitaire leur soit jamais retiré. Selon toute vraisemblance, celle-ci est destinée à demeurer la règle générale. La tendance est

1. *Temps*, 21 février 1922.

2. Cf. à ce sujet Séance du 18 fév. 1924. Ch. et Séance du 21 fév. 1925. Ch.

plutôt actuellement à la recherche des améliorations de détail à apporter à l'assiette de l'impôt tel qu'il fonctionne aujourd'hui.

On peut trouver la première raison du faible rendement de cette cédula dans la présomption admise entre la valeur locative et le bénéfice, si l'on songe que la valeur locative qui sert de base à l'impôt est celle qui a été fixée à la suite des opérations prévues par la loi du 31 décembre 1907. Dès cette époque sensiblement inférieure à sa valeur réelle, elle se trouve actuellement, du fait de l'avilissement de l'étalon monétaire et de la prospérité agricole, très au-dessous de la réalité. « Les chiffres qui figurent sur les documents cadastraux ne semblent pas présenter une différence supérieure à la moitié des bénéfices que ferait ressortir une évaluation actuelle (1). »

Le système de la loi de 1920 encourt à ce point de vue une autre critique : il repose sur des coefficients variables de région à région mais qui, à l'intérieur de chacune d'elles, sont cependant fixes et s'appliquent sans modification possible à toutes les exploitations. Or dans une région donnée, toutes conditions de fertilité du sol, de climat ou de nature de culture étant les mêmes, le bénéfice varie dans une large mesure d'une exploitation à l'autre, tant en raison des aptitudes personnelles du cultivateur que des circonstances économiques (proximité du marché, importance du capital, étendue même de l'exploitation). Le coefficient étant invariable, c'est presque toujours un coefficient minimum qui est adopté, tel qu'il ne soit pas excessif pour les exploitations les moins favorisées. Pour éviter cet inconvénient on propose de donner au contrôleur le droit de choisir, entre un maximum et un minimum fixés par le Parlement, le coefficient qui pour chaque exploitation paraîtra le plus proche de la réalité. Le système serait en tous points

1. *Inventaire de la situation financière*, p. 126.

semblable à celui appliqué en matière de bénéfice industriel et commercial (1).

C'est là sans doute une réforme dont la portée serait considérable. Elle soulève toutefois les objections inhérentes à toute taxation administrative : pour que l'impôt puisse serrer d'assez près la réalité du bénéfice, il faudrait en effet que l'écart entre le minimum et le maximum fût assez considérable, ce qui équivaldrait à substituer la taxation administrative au forfait, résultat auquel selon toute vraisemblance le législateur ne voudrait pas souscrire.

La solution susceptible de donner les meilleurs résultats est celle qui fut adoptée dans la loi du 22 mars 1924 (Art. 47) la révision des évaluations foncières : elle offre l'inconvénient d'être longue à réaliser (2) et de fixer pour une période étendue des prix qui, étant donné l'instabilité monétaire, sont susceptibles de varier encore.

Certains ont préconisé (3) l'élévation des coefficients, mesure dont les résultats seraient immédiats. L'élévation du coefficient à 1 pour les terres, à 2 pour les prés et à 3 pour la vigne a eu en 1920 les effets les plus heureux, pourquoi ne pas continuer dans cette voie?

Mais la commission chargée d'établir les coefficients est actuellement composée en majorité d'agriculteurs, il faudrait donc ou bien modifier la composition de cette commission ou bien confier à d'autres la tâche qui leur incombe actuellement (4). L'attitude de la Commission s'explique d'ailleurs par ce motif que les coefficients sont établis dans l'année qui précède celle de leur application : c'est

1. Marret, Thèse 1922, Lille, p. 117.

2. Le législateur afin de parer à cet inconvénient a décidé de majorer de 75 0/0 les coefficients appliqués à la valeur locative. Art. 3. Loi de Budget de 1925.

3. Bodin, *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ?*, p. 48.

4. Zalla, *Revue politique et parlementaire*, mars 1922, Girault, *Economiste* du 20 mai 1922.

done d'après les bénéfices de cette année que se détermine la commission : or une mauvaise récolte peut succéder à une récolte excellente; aussi, afin d'éviter une évaluation qui risquerait d'être trop lourde, la commission s'arrête-t-elle à des moyennes inférieures à la réalité.

D'autres estiment qu'il faudrait supprimer les exemptions à la base ou abaisser le chiffre du minimum imposable (1). On constate en effet que le nombre des agriculteurs imposés (112.000 en 1920, 230.120 actuellement) est particulièrement faible : les déductions prévues par la loi ont pour effet d'exempter une proportion très grande des exploitants, tant est morcelée en France l'exploitation du sol.

« Avec la déduction sur le revenu d'une première somme
« de 1.500 francs et en ne comptant que pour moitié la
« fraction entre 1.500 et 4.000 francs, puis en se reportant,
« aux valeurs locatives cadastrales fixées de 1908 à 1914
« dont la moyenne est de 21 francs, on aboutit à l'immunité
« pour les exploitations restant au-dessous de 35 à 40 hectares, lorsqu'il s'agit de terres labourables et de superficies consacrées à l'élevage (2). » Or sur 5.700.000 exploitants, 4.835.000 exploitent moins de 10 hectares, et environ 140.000 seulement exploitent plus de 40 hectares. Ces chiffres seuls permettent de mesurer les répercussions qu'auront sur le produit de l'impôt les nouveaux chiffres des abattements admis par le budget de 1925 (exemption jusqu'à 2.500, déduction des trois quarts entre 2.500 et 4.000 et de la moitié entre 4.000 et 8.000 francs de bénéfice).

Il paraît donc difficile dans un pays de petite et de moyenne culture d'établir un impôt sur les bénéfices agricoles avec des exemptions à la base. N'est-il pas paradoxal

1. *Bulletin quotidien*, 1924, n° 17. R. 6.

2. Germain Martin, *Les Finances publiques de la France et la fortune privée*, p. 255.

en effet que l'exemption soit la règle et l'imposition l'exception?

Certes la réduction des abattements pourrait fournir au Trésor des sommes importantes, mais il ne faut pas oublier que l'établissement d'une infinité de petites cotes aurait pour résultat de surcharger l'administration qui déjà ne suffit pas à sa tâche; il serait d'ailleurs vain dans l'état actuel des choses d'attendre du Parlement la réduction des abattements, si l'on songe aux déductions dont bénéficient actuellement les salariés et à la surenchère électorale dont le vote des dégrèvements est toujours l'objet.

A ce problème MM. Hitier proposaient la solution suivante : au lieu d'être frappé par un impôt cédulaire spécial, le bénéfice agricole serait atteint sous la forme d'un supplément de l'impôt foncier et réintégré à la cédula foncière. Lorsque le propriétaire louerait sa terre, il rejetterait sur l'exploitant le pourcentage d'impôt correspondant au bénéfice de l'exploitant. Avec un tel système tous les contribuables seraient soumis à l'impôt, l'impôt foncier ne comportant pas de déduction à la base (1).

La difficulté dans ce mode de taxation — les auteurs de la proposition d'ailleurs la reconnaissent — est d'asseoir l'impôt global, car tous les obstacles que le système précédent écarte pour l'assiette de l'impôt cédulaire (notamment la détermination de la contenance de l'exploitation) réapparaissent lorsqu'il s'agit d'établir l'impôt général.

S'il faut chercher dans l'étendue des réductions la raison du faible nombre des imposés, on doit ajouter que ce motif n'est pas seul. L'impôt n'atteint pas séparément chaque exploitation que peut posséder l'agriculteur; il est au contraire fait masse des bénéfices des différentes exploitations et leur montant global seul est cotisé. Or il arrive souvent que cette totalisation échappe au contrôleur. Celui-ci, afin

1. MM. J. et H. Hitier, *Expansion économique*, février, mars 1924.

d'obtenir le revenu taxable, doit se livrer à une tâche singulièrement complexe. Il lui faut d'abord rechercher le nom des exploitants. Mais, si nous avons un cadastre des propriétés, nous n'avons pas un cadastre des exploitations. On conçoit, dès lors, la difficulté de découvrir l'exploitant, si l'on songe qu'une propriété est souvent morcelée en plusieurs exploitations; qu'inversement une même exploitation peut être constituée par des terres appartenant à plusieurs propriétaires ou qu'une exploitation peut être à cheval sur plusieurs circonscriptions. Dans de telles conditions, les exploitants véritables restent souvent inconnus.

La détermination de la nature de culture n'est pas moins malaisée, car elle peut varier; on sait l'importance qu'elle a en raison de la valeur différente des coefficients variables selon les natures de culture : une terre labourable exemptée pourra, transformée en prairie, devenir imposable). En fait le contrôleur ignore ces changements.

Telle est ainsi la difficulté d'assembler les divers éléments nécessaires pour établir les cotes individuelles que souvent le revenu réel de l'exploitant échappe au contrôleur et que le contribuable bénéficie d'une façon illégitime d'une exemption d'impôt.

Pour simplifier la tâche du contrôleur l'article 5 de la Loi du 22 mars 1924 avait prescrit que le propriétaire serait censé exploiter lui-même toutes les terres possédées et que cette présomption ne cesserait que lorsqu'il aurait fait la déclaration des parcelles louées, de leur revenu cadastral et de la nature de culture qui y est pratiquée.

La solution véritable paraît être celle adoptée par le budget de 1925 (Art. 3) : la charge de la déclaration incombe à l'exploitant lui-même (1). L'assiette de l'impôt ne

1. Une disposition de nature à faciliter la tâche du contrôleur consisterait à obliger l'administration de l'Enregistrement à donner les formalités à un acte de mutation à cette condition seulement que les indications cadastrales aient été portées sur l'acte.

pourra être dans ces conditions que largement améliorée.

Telles sont les diverses modifications susceptibles d'être apportées à la taxation forfaitaire : la portée en apparaît singulièrement restreinte, le principe actuel demeure. Une timide tentative toutefois a été faite afin de substituer au mode d'imposition actuel un procédé d'assiette nouveau. Le chiffre d'affaires pour le bénéfice agricole, comme pour le bénéfice industriel ou commercial, servirait de base à l'impôt. « Tout comme le total des ventes réalisées et des « rémunérations acquises pour prix des services rendus « constitue le chiffre d'affaires des commerçants ou de l'indus-
« triel, le montant total des ventes de denrées ou de pro-
« duits récoltés représente le chiffre d'affaires de l'exploitant
« du sol. Le mécanisme à employer pour trouver le bénéfice
« est alors extrêmement simple, il consiste à appliquer à ce
« chiffre d'affaires un coefficient de bénéfice net à prendre
« entre un minimum et un maximum pour permettre de
« faire face à tous les cas particuliers de la pratique (1). » La détermination du chiffre d'affaires pourrait s'effectuer sans qu'il soit nécessaire d'imposer au cultivateur la tenue d'une comptabilité complète et régulière. Il suffirait d'exiger du contribuable la tenue d'un livre donnant un relevé des opérations effectuées chaque jour.

Mais, outre l'impossibilité d'imposer au petit cultivateur la tenue de livres même simplifiée, le chiffre d'affaires, indice déjà insuffisant, nous l'avons vu, pour la détermination du bénéfice industriel et commercial serait d'une interprétation encore plus malaisée lorsqu'il s'agirait d'apprécier le bénéfice du cultivateur. Il ne comprendrait pas, en effet, les consommations intérieures qui dans une exploitation agricole sont souvent importantes. Force serait donc de les estimer d'une façon forfaitaire : Le bénéfice réel échapperait alors à l'impôt. L'intérêt véritable de la

1. Maret, Thèse, *L'Impôt sur les bénéfices de l'Exploitation agricole*, Lille, 1922, p. 103.

proposition que nous venons d'examiner est ailleurs; il réside dans ce fait que la taxation d'après le chiffre d'affaires constituerait une transition entre le système actuel et celui de l'imposition du bénéfice vrai.

Un mouvement paraît en effet se dessiner en ce sens.

Il est à croire que le législateur se résoudra à rendre au contrôleur la faculté de taxer le contribuable d'après le revenu réel à condition qu'il en fournisse la preuve, lorsque le revenu forfaitaire lui apparaîtra inférieur au revenu réel. Cette disposition, introduite en 1919, avait été abolie l'année d'après par crainte d'effrayer l'agriculteur devant la menace d'inquisition. Elle fut à nouveau proposée au cours de la discussion du budget de 1925 par la Commission des Finances (1). Elle paraît seule capable de rendre à l'impôt la proportionnalité qui lui manque surtout lorsqu'on en arrive à taxer les exploitations importantes.

Dans ce cas, en effet, la présomption sur laquelle repose la taxation forfaitaire se révèle comme totalement insuffisante. Elle est basée sur ce double principe que, d'une part, le capital n'intervient dans la production du bénéfice que par la seule valeur locative de la terre et que, d'autre part, la combinaison du travail et du capital s'opère dans un rapport déterminé. Or, à mesure que l'on s'élève dans l'échelle des exploitations agricoles, la présomption adoptée se vérifie de moins en moins. La nécessité s'impose donc de compléter l'indice de la valeur locative par d'autres indices qui permettraient de serrer la matière imposable de plus près : si un système indiciaire, tel que celui de la patente parvient dans certains cas à déceler le revenu, c'est grâce au nombre et à la précision des indices utilisés; il paraît de même indispensable, pour les exploitations d'une certaine importance, d'ajouter à l'élément d'appréciation actuel d'autres éléments convenablement choisis. Le chiffre d'affaires, qui, utilisé seul donne une base d'im-

position incomplète, pourrait à cet égard donner des indications utiles; il en est de même de la valeur locative de l'habitation du contribuable, de la main-d'œuvre employée, du capital d'exploitation dont certains éléments sont d'une détermination aisée. Peut-être serait-il possible d'obtenir ainsi un certain nombre de facteurs dont la combinaison donnerait à l'impôt une précision qui actuellement lui fait défaut.

Une autre solution consisterait à recourir à la déclaration du bénéfice réel pour l'imposition des grandes exploitations. Il faut remarquer en effet que, d'une part, par la prédominance du travail salarié, par l'importance des capitaux mis en œuvre, d'autre part, par la tenue d'une comptabilité, qui pour le cultivateur devient alors une nécessité, les grosses exploitations agricoles se montrent en bien des points comparables aux entreprises industrielles. De là l'idée de les assimiler à ces dernières au point de vue de l'imposition. Telle paraît d'ailleurs avoir été l'intention du législateur dès 1917. « La Commission considère, était-il affirmé, que dans un avenir prochain il sera préférable de substituer le système de la déclaration au système forfaitaire (1). » Ce mode d'imposition fut également l'objet d'une proposition présentée par M. Compère Morel au cours de la discussion du budget de 1925. Le nombre de voix qui se prononcèrent pour l'adoption (224 sur 539), l'ampleur et l'animation des débats qui s'engagèrent à ce propos montrent que la déclaration ne saurait tarder à entrer dans le domaine de l'application.

Il semble donc que dans la taxation du bénéfice agricole deux modes d'imposition doivent un jour fonctionner concurremment. Pour les bénéfices d'une faible importance, le forfait serait conservé (2); quant aux autres revenus, ils seraient au contraire taxés d'après leur valeur réelle.

1. Rapport, p. 470. Ch., n° 3014, 1917.

2. Ce serait l'immense majorité des cas, cf. p. 148.

CHAPITRE II

L'IMPOT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est un de ceux qui alimentent le plus largement le Trésor.

Il rapporta :	225 millions en 1920
	456 — en 1920
	980 — en 1921
	960 — en 1922
	1.551 — en 1923
	1.631 — en 1924

On ne saurait cependant affirmer que l'impôt atteint la totalité des revenus; une part des bénéfices relativement importante, mais naturellement impossible à préciser, échappe encore au fisc (1). Aussi, pressé par les nécessités budgétaires, le législateur se voyait-il contraint de serrer la matière imposable de plus en plus près et d'étendre les pouvoirs d'investigation donnés au fisc. Les contribuables, se considérant comme lésés par les mesures prises dans leur liberté et dans leurs intérêts, ne se firent pas faute d'élever des protestations qui ne devaient pas rester sans écho auprès du Gouvernement. Celui-ci — c'est là l'explication des évolutions en sens contraire de la législation — allait tantôt se résoudre à laisser au fisc les moyens de contrôle

1. Bodin, *Les nouveaux impôts ont-ils fait jaillir ?*

indispensables, tantôt les lui retirer, selon qu'il se rendrait aux exigences de la taxation ou qu'il prêterait l'oreille aux plaintes de l'électeur.

Le système adopté en 1917 donnait au contribuable le choix entre la déclaration du bénéfice réel qui l'obligeait à mettre sa comptabilité entière à la disposition du contrôleur, ou celle du chiffre d'affaires qui avait pour but de le mettre à l'abri des investigations. Mais bientôt en vue de faciliter la vérification du chiffre d'affaires l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 obligea le commerçant à révéler sa comptabilité au fisc même au cas d'imposition basée sur le chiffre d'affaires. C'était « faire de l'inquisition une règle », ouvrir les portes à toutes les contestations, mettre à chaque instant à l'épreuve la susceptibilité du contribuable. Il aurait fallu en outre, pour remplir la tâche singulièrement délicate que constitue le contrôle, un corps de fonctionnaires familiarisé avec les habitudes du commerce. Or notre ancien système d'impôts n'avait en rien préparé les agents du fisc à leur nouvelle besogne; certaines maladresses commises au cours des opérations de vérification, les difficultés que soulevait la taxe sur le chiffre d'affaires, portèrent le mécontentement à son comble. Le législateur céda. La Loi du 30 mars 1923 soustrayait à toute vérification, dispensait de toute tenue de livre, le commerçant à qui le forfait aurait été accordé (2). La loi du 16 avril 1924 devait encore étendre le nombre des bénéficiaires du forfait qui profitera cette fois aux contribuables dont le chiffre d'affaires atteint 200.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de revendre des denrées ou objets à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, et 40.000 francs, s'il s'agit d'autres redevables.

Ainsi en l'espace de quelques années, nous voyons la législation s'orienter vers la taxation contrôlée, puis faire un retour en arrière en sens contraire.

Quelles sont à l'heure actuelle les tendances en présence? Il semble qu'elles sont restées les mêmes, avec toutefois une prédominance marquée de la seconde.

SECTION I

La taxation forfaitaire et le retour aux signes extérieurs

Le premier mouvement devait être de proposer la suppression des vérifications, « des mesures spéciales et inquisitoriales » qui causent tant « d'angoisse » aux commerçants. Les pouvoirs que l'article 32 de la Loi du 31 juillet 1920 a confiés au contrôleur des Contributions directes seraient supprimés (1).

Les résultats de cette disposition ne tarderaient pas à se faire sentir sur le produit de l'impôt. Les diverses formes de forfait proposées offrent, en effet, le même inconvénient, malgré des avantages indiscutables pour le fisc et le contribuable — simplicité d'application, suppression de toute friction entre contrôleur et commerçant — : elles sont généralement désavantageuses au Trésor.

Les contribuables se plaignent d'autre part d'être privés de l'imposition *forfaitaire* telle qu'elle avait été conçue en 1917.

On constate à l'heure actuelle, en effet, que la taxation d'après le chiffre d'affaires n'est en réalité plus qu'assez rarement appliquée. En effet, en se basant sur les termes selon lesquels est rédigé l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, l'Administration estime qu'elle se trouve en droit de

1. Session extraordinaire 1922, Ch. proposition de M. Victor Constant, n° 5139, p. 358.

rechercher dans les livres et pièces du contribuable *l'indication de son bénéfice réel* et de le taxer d'après ce chiffre même si le contribuable choisit l'imposition forfaitaire (1). D'autre part la possibilité pour le contrôleur d'appliquer un coefficient supérieur au coefficient maximum aboutit en fin de compte à substituer la taxation administrative à la taxation forfaitaire, ce qui, qu'on l'ait voulu ou non, est contraire à l'esprit de la loi de 1917 : l'intéressé à qui a été appliqué un coefficient très élevé est obligé de faire la preuve de l'exagération de la taxation; la fixation de la véritable base d'imposition est donc laissée « à l'arbitraire du contrôleur » (2).

Au lieu que l'imposition d'après le bénéfice forfaitaire calculée en fonction du chiffre d'affaires soit facultative ou plus exactement soit pratiquement supprimée, elle deviendrait la règle, ainsi que l'indication pour chaque genre d'industrie ou de commerce d'un taux unique ou de plusieurs taux avec spécification du taux à appliquer dans tel cas déterminé. Ainsi l'application du coefficient serait toujours réglée d'avance et le contrôleur aussi bien que le contribuable pourraient se rendre compte *à priori* que, dans telles conditions déterminées, tel chiffre d'affaires correspond à tel bénéfice et par suite à tel impôt.

Cette mesure a déjà été rendue applicable à un certain nombre de redevables. Par mesure de faveur pour les contribuables qui ont été admis à la détermination forfaitaire de leur chiffre d'affaires, « il est fixé un coefficient unique pour chaque nature « de profession ou chaque catégorie (3). » Tel est le deuxième avantage dont, avec le forfait, bénéficient les petits contribuables.

La taxation d'après un taux unique dont les inconvé-

1. Doc. Parl., n° 5438, p. 182. ch., 1923. Egalement en ce sens Imbert, *op. cit.*, p. 266.

2. Cf. sur ce point 1^{re} partie, p. 109.

3. Art. 1^{er}, Loi du 16 avril 1924.

nients sont moins accentués, lorsqu'elles ne s'applique qu'aux contribuables ne réalisant qu'un faible chiffre d'affaires, ne saurait cependant être étendue à la généralité des redevables. Dans les grosses entreprises toute uniformité disparaît, les moyennes sur lesquelles doit reposer tout système de forfait font alors défaut : deux industriels réalisant le même chiffre d'affaires peuvent aboutir à des bénéfices différents selon les qualités personnelles de l'exploitant, le genre de la clientèle, le procédé de fabrication ou la nature de l'outillage (1) : à la diversité et à la mobilité des situations contributives doit correspondre un système d'imposition également souple et malléable.

La première commission chargée d'établir les coefficients n'a pu adopter le principe du coefficient unique. La réforme à l'heure actuelle n'est pas davantage réalisable; l'écart entre le coefficient maximum et le coefficient minimum ne saurait être réduit sous peine d'enlever à l'impôt toute proportionnalité.

Telles sont les objections auxquelles se heurte l'établissement d'un coefficient unique pour la détermination du bénéfice.

Un autre moyen de supprimer l'obligation du contrôle, puisqu'en fin de compte c'est là qu'on veut en venir, serait de revenir à l'ancien mode d'imposition d'après les signes extérieurs, à la patente. Un grand nombre de propositions, qui permettent de mesurer le degré d'hostilité que la législation actuelle a soulevé tendent à y revenir (2). Les uns se contentent de restaurer simplement la patente, d'autres voudraient corriger les évaluations de cette dernière par

1. Cf. à ce sujet 1^{re} partie, *supra*, p. 103 et suiv.

2. Impôt professionnel de la Chambre de Commerce de Poitiers 1923. Également proposition de la Chambre de Commerce de Lille., Doc. Parl., Ch. n° 3531, p. 351. 1921. — Sénat, Séance du 8 novembre 1921. discours de M. G. Japy. — Chambre, Séance du 8 novembre 1922. Discours de M. Chassaing Goyon.

l'adjonction du chiffre d'affaires et de nouveaux signes extérieurs (1). Pour M. Ancel un tarif devrait être établi représentant le rapport qui existe entre la valeur locative et le volume d'affaires que les établissements réalisent pour chaque nature de commerce et d'industrie dans une localité déterminée. Le chiffre d'affaires ainsi déterminé servirait de base à l'impôt (2).

Ces diverses propositions présentent le grave inconvénient de ne pas apporter de précisions qui puissent servir de base de discussion.

Il en est une toutefois qui en raison de son caractère objectif mérite de retenir l'attention (3).

L'auteur commence par établir une distinction entre la patente du petit commerce (tableau A) et celle de l'industrie (tableau C) ou celle du commerce et de la banque (tableau B). Si pour ces deux dernières catégories de contribuables la taxation basée sur certains signes de la faculté de production aboutit en fait à des inégalités, il admet que cette critique est injustifiée en ce qui concerne les assujettis au tableau A. « L'imposition forfaitaire se trouvait « basée sur le rôle du capital utilisé par l'entreprise, sur le « rendement moyen du travail dans la profession et sur « l'importance des débouchés ». Ce système a pour principe cette condition générale que le bénéfice résulte d'une combinaison entre le capital et le travail dans un rapport à peu près invariable. Pour corriger ce qu'un tel principe peut avoir de trop absolu, il importe de faire intervenir l'activité réelle de l'entreprise et cela par l'intervention du chiffre d'affaires. Celui-ci aura dans tous les cas un carac-

1. Bocquet, *op. cit.*, p. 44. Egalement *Bulletin Quotidien*, 1923, n° 241. A. 11.

2. Doc. Parl. Chambre, 1923, n° 6311, p. 1648.

3. Session extraordinaire 1922, n° 4550, p. 291. ch. proposition modifiée par le Comité nationale d'Etude des Finances publiques. Journée Industrielle du 9 janvier 1923. Egalement proposition Constant, Doc. Parl. 1922, n° 4427, p. 1313. Ch.

tère accessoire et ne pourra servir à la détermination du bénéfice. « En définitive le forfait sera basé sur le capital mis en œuvre dans l'exploitation qui varie comme le travail, sur l'espèce et la qualité du travail, sur les conditions des débouchés et sur l'importance des ventes. On rehausserait les tarifs actuels du tableau A (droit fixe et droit proportionnel) de manière à réaliser par ce moyen 60 à 80 0/0 de l'impôt théorique et on laisserait à un droit proportionnel sur le chiffre d'affaires le soin de compléter le surplus ».

Ce système a le mérite d'établir pour le petit commerce un système de taxation basé sur des éléments qui sont rassemblés et mis au point par une longue expérience et par une jurisprudence déjà ancienne. Il supprime, comme la taxation forfaitaire, toute contestation entre le fisc et les contribuables, et garantit une réelle économie de temps et d'effort; mais il semble en outre que les trois éléments mis en œuvre (droit fixe, droit proportionnel sur la valeur locative et chiffre d'affaires) puissent assurer à l'impôt une plus grande proportionnalité, une assiette plus sûre et partant un rendement plus élevé que le chiffre d'affaires seul. Un semblable mode de taxation pourrait peut-être être substitué à celui actuellement en usage pour l'imposition des petits bénéfices.

Toutefois la patente (1) ne paraît pas devoir fournir une base équitable d'imposition pour les gros bénéfices même en multipliant et en perfectionnant les signes extérieurs : on risque alors de retomber dans le défaut qui avait valu à la patente son discrédit, le manque de proportionnalité; on risque de confisquer une part très importante des bénéfices de certaines industries, tout en laissant échapper ceux de certaines autres (2); lorsqu'on en arrive en effet à

1. Ch. J. O., 1917, p. 1823. Chambre, Débats. Cf. *supra*, p. 23 et 42.

2. L'impôt prélèverait de 3 à 32 0/0 ou de 5 à 53 0/0 du bénéfice. Bodin, *Les projets de réforme fiscale de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur le chiffre d'affaires*.

taxer des entreprises dont les affaires atteignent un volume élevé, un moment vient où toute relation entre la productivité et sa manifestation extérieure fait défaut.

SECTION II

La taxation du bénéfice réel

L'imposition d'après le chiffre d'affaires ne fut acceptée en 1917 qu'à contre-cœur par une partie du Parlement en manière de transaction destinée sous peu à disparaître. Ce qu'il importe, en effet, d'atteindre, dit-on, c'est le bénéfice réel et cela dans l'intérêt du Trésor aussi bien que dans celui du contribuable (1). Il est clair que ce dernier choisit celui des deux modes de taxation qui lui est le plus avantageux, et le Trésor s'en trouve par là même lésé d'autant. Pourquoi, d'autre part, alors que le bénéfice principal de la déclaration du chiffre d'affaires est aujourd'hui disparu par suite de l'obligation de fournir livres et pièces comptables, pourquoi ne pas exiger simplement la déclaration du bénéfice? Les commerçants, tout en se voyant taxés sur une base plus juste, n'en souffriraient pas davantage de l'inquisition. Cette réforme est d'ailleurs l'aboutissement logique de toute l'évolution fiscale, l'objet même de la réforme de 1917.

Il est à croire que le jour où l'Administration sera davantage maîtresse de ses moyens d'action, elle ne tardera pas à demander la mise en pratique de cette mesure.

Quoi qu'il en soit ce serait une illusion de s'imaginer que ce procédé de taxation soit parfait, qu'il échappe à toute critique, et qu'il permette enfin d'atteindre le bénéfice exact. On ne saurait trop insister sur cette idée que le

1. Proposition n° 4456, p. 407. Docu. Parl. Ch., 1918, et projet de budget de 1925.

bénéfice est extrêmement difficile à saisir. Le législateur a, semble-t-il, voulu le faire sortir des définitions du Code de Commerce. Or celui-ci n'a jamais voulu isoler et définir le bénéfice que le commerçant peut chaque année retirer de son entreprise. En effet, à l'inverse de ceux du salarié par exemple, les gains du commerçant sont solidaires des gains et des pertes intervenant l'année suivante. Le seul fait de vouloir les séparer des résultats des exercices antérieurs et postérieurs, c'est en dénaturer le caractère, en fausser la signification (1) (2).

A cette difficulté, il faut en ajouter une autre que fait naître le contrôle.

Donnez à l'Administration les pouvoirs d'investigation les plus étendus dans les affaires du contribuable, mettez à sa disposition livres et factures, la comptabilité entière, ce serait une erreur de croire que, même muni de ces renseignements, le contrôleur soit sûr de faire ressortir le bénéfice réel. Non seulement un même chiffre d'affaires peut dans des industries semblables donner lieu à un bénéfice différent, mais il est encore extrêmement difficile de dire ce qui d'après les indications du bilan correspond à un bénéfice effectif. Celui-ci ne ressort en fin de compte que par un jeu d'écritures, un artifice de comptabilité. On pourrait presque dire qu'il varie selon le bon vouloir de l'exploitant; il n'est le plus souvent que ce que celui-ci veut bien qu'il soit; en tout cas, il n'a pas une valeur absolue et il dépend de la façon dont les chiffres sont interprétés. Comment, dès lors, le contrôleur parviendrait-il à corriger, ou seulement à contester la valeur du bénéfice? Le contribuable ne sera jamais à bout d'arguments pour démontrer la sincérité de ses affirmations et, en définitive, c'est encore le fisc qui aura le

1. Certains ont proposé de répondre à cette objection en taxant le résultat d'un certain nombre d'années bloquées. Chambre Docu. Par., n° 4457, p. 1024, 1922. Egalement Proj. Budget, 1925.

2. Discours de M. Isaac Ch., Séancedu 9 nov. 1921, p. 3913.

dessous. Dans ces conditions, il est un peu téméraire d'affirmer « que les bénéfices commerciaux et industriels seront « effectivement frappés dans leur montant réel (1). »

Il ne semble pas cependant qu'il faille demander au législateur des modifications à la taxation d'après le bénéfice réel. Le fisc possède à l'heure actuelle tous les pouvoirs, tous les droits qu'il peut légitimement réclamer pour vérifier le bénéfice (2). C'est à lui seul qu'il appartient d'améliorer l'assiette de l'impôt en perfectionnant l'éducation professionnelle des contrôleurs, en affinant leurs qualités de critique, en s'efforçant d'en faire, en un mot, des fonctionnaires munis des mêmes connaissances techniques que l'industriel et le commerçant.

L'Administration à cet égard aurait avantage à s'adjoindre des experts financiers familiarisés par une longue expérience avec l'examen des comptabilités et qui faciliteraient l'établissement de bases d'imposition sincères. On pourrait par exemple les emprunter aux corps des agents près des tribunaux, aux syndics de faillite, aux liquidateurs de société. L'Angleterre d'ailleurs a, dès longtemps, adopté ce système pour le contrôle de l'Income Tax avec les « commissaires complémentaires (3). »

Notre législation présente en outre une grande lacune : le Code de commerce, nous l'avons vu, dans ses articles 8 et 9, ne prévoit pas pour chaque commerçant la tenue d'une comptabilité régulière et complète. Tant pour des raisons économiques ou sociales que pour des considérations fiscales le Code de commerce à ce point de vue demande à être complété. Il ne s'agit pas de créer une méthode comp-

1. Rapport de la Commission des Finances. *Docu. Par.*, n° 3014, p. 431, 1914. Ch.

2. Le contrôleur peut demander « tous les renseignements dont il a besoin ». A. 5. loi du 31 juillet 1917.

3. Le contrôle est grandement facilité en Angleterre par l'usage de la vérification des comptabilités privées par des comptables professionnels en vue de l'« Income Tax ».

table légale, unique pour toutes les formes d'entreprises ; une telle décision se heurterait d'ailleurs à de graves difficultés, étant donné la diversité des affaires industrielles ou commerciales et la nécessité d'employer une méthode comptable qui convienne à chaque genre d'entreprise (1). Il faudrait seulement obliger chaque commerçant à tenir suivant les exigences de son entreprise, selon ses préférences personnelles une comptabilité telle qu'elle fasse « ressortir « annuellement sa situation à l'égard de ses correspondants, son chiffre d'affaires, son bénéfice brut et son « bénéfice net (2). »

Ainsi deux tendances divergentes paraissent se dessiner dans la législation :

L'une serait d'obliger les gros contribuables à la déclaration de leurs bénéfices, déclarations dont le contrôle serait soigneusement assuré. Dans l'autre, au contraire, les petits contribuables seraient soustraits à toute inquisition. Leur puissance électorale est trop forte, l'autorité du pouvoir trop débile pour qu'ils soient à nouveau soumis au joug pénible du contrôle. Le forfait et le coefficient unique qui profitent déjà à un grand nombre de contribuables sont susceptibles de s'étendre encore pour le plus grand dommage du Trésor. Il serait peut être cependant possible de rendre le mode d'imposition actuel plus précis par l'adjonction de nouveaux éléments d'appréciation et d'obtenir une assiette serrant la réalité de plus près.

1. Proposition Fleury Ravarin, Ch., Séance du 18 oct. 1921, prévoyant l'institution d'une comptabilité en partie double, d'un type uniforme et réglementant d'une façon minutieuse l'inventaire.

2. Catalan, *Les livres de commerce et la réforme fiscale*, 1919.

CHAPITRE III

L'IMPOT SUR LES BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

Le rendement de cet impôt est faible; il a fourni :

13 Millions	en 1920
42 —	en 1921
48 —	en 1922
69 —	en 1923
78 —	en 1924

Un nombre important de contribuables doit en effet échapper à l'impôt; de plus l'Administration ne peut encore à l'heure actuelle contrôler, nous l'avons vu, les déclarations des assujettis qui consentent à en établir une. Cet impôt est le type des « impôts sur la conscience ».

Quels sont les remèdes à apporter à cet état des choses? Certains, devant les difficultés incontestables auxquelles se heurte l'organisation du contrôle, proposent de renoncer à demander aux assujettis la déclaration de leurs revenus et de recourir à l'imposition d'après les signes extérieurs (1). Mais celle-ci peut s'entendre de deux façons : les signes extérieurs peuvent être utilisés comme indices de la productivité ou bien comme indices de la dépense. On taxerait au premier cas le contribuable d'après les éléments qui servent à la production du bénéfice, d'après le capital mis en

1. L. Imbert, *op. cit.*, p. 302.

œuvre : un architecte par exemple serait cotisé selon l'importance de ses locaux professionnels, le nombre de ses employés... Avec un tarif suffisamment diversifié et grâce à l'utilisation d'indices nombreux on pourrait obtenir pour certaines professions une assiette satisfaisante ; mais il faut ajouter que dans les cas où la production du bénéfice ne se manifeste par aucun signe apparent — il en va ainsi des professions d'homme de lettres ou d'artiste — l'imposition d'après les indices de la productivité devient insuffisante (1). Ce mode de taxation ne pourrait donc convenir aux bénéfices des non commerçants.

Il reste l'imposition d'après la dépense. On ne considère plus alors les éléments mis en œuvre pour l'acquisition du bénéfice, on s'attache aux manifestations diverses, aux modalités de la richesse ou de l'aisance par lesquelles le revenu se traduit en dépenses (logement, habitations secondaires, domesticité, automobiles). Un semblable procédé d'assiette ne peut être davantage retenu. Tel indice, l'automobile par exemple que l'on peut considérer comme un signe de richesse, n'est le plus souvent qu'un instrument de travail (pour le voyageur de commerce par exemple). Dans beaucoup de professions il faut présenter une apparence, une façade, ne correspondant en rien aux bénéfices vrais de l'intéressé : un médecin peut être tenu d'avoir un appartement important, des salons de réception luxueux, s'il veut conserver sa clientèle. « Il y a des professions qui « décemment exigent un domestique : le domestique est « presque un élément nécessaire de la profession (2). » D'autre part — et cette objection s'applique à tous les impôts cédulaires — les dépenses qui servent de base à l'impôt ne sont pas imputés sur les seuls revenus professionnels : le contribuable peut avoir maintes autres sources de revenu (valeurs

1. C'est ainsi que la plupart des professions libérales ne sont pas assujetties à la patente.

2. M. Evain, Débats, Chambre, Séance du 30 juin 1925.

mobilières) qui concourent à déterminer son niveau d'existence. Comment alors fixer dans la masse des dépenses effectuées celles qui doivent être considérées comme l'indice du bénéfice cédulaire?

Cette objection a elle seule suffirait à faire rejeter l'imposition d'après la dépense comme mode d'assiette de l'impôt cédulaire.

La solution la moins défectueuse serait de conserver la déclaration dont il faudrait organiser le contrôle, afin de mettre fin au régime du « forfait de fait » ou de la taxation administrative à laquelle aboutit en fin de compte, nous l'avons vu, la taxation du bénéfice réel telle qu'elle est pratiquée à l'heure actuelle.

Le moyen le plus efficace pour arriver à la détermination du bénéfice serait peut-être d'adjoindre au contrôleur une commission composée de particuliers exerçant une profession semblable à celle du contribuable taxé et qui grâce à la compétence de ses membres pourrait apprécier la véracité des affirmations de l'assujetti.

La législation actuelle semble devoir évoluer vers un mode d'imposition semblable. L'article 7 du projet de budget rectificatif de 1925 prévoyait, à l'exemple de la législation anglaise, la création d'une commission consultative comprenant des contribuables exerçant des professions libérales, dont le rôle serait d'indiquer le chiffre du bénéfice professionnel leur paraissant devoir être attribué au contribuable. Bien que qualifiées *d'avis*, les appréciations de cette Commission s'imposeraient cependant dans une certaine mesure. Tandis qu'à l'heure actuelle le contribuable et le contrôleur se trouvent au point de vue de la preuve sur un pied d'égalité devant le tribunal (1), au cas où la déclaration eût été majorée par le contrôleur, la charge de la preuve aurait incombé à celle des deux parties dont

1 Bocquet, *L'Impôt sur le Revenu*, p. 298.

l'estimation aurait été en contradiction avec celle de la commission.

Un système semblable (1) consisterait à confier l'assiette de l'impôt à des contrôleurs spécialisés. Si au lieu d'être établies par des agents qui examinent les déclarations de cinq ou six contribuables exerçant une profession déterminée, les cotes individuelles étaient fixées par des contrôleurs qui ne s'occuperaient que de la taxation des non commerçants, les résultats obtenus seraient probablement meilleurs : les agents arriveraient bientôt à acquérir une connaissance plus exacte des conditions de fonctionnement de certaines professions, ce qui leur vaudrait l'estime des contribuables ; c'est seulement par sa science des questions qu'elle discute, par son autorité morale que l'Administration fera accepter l'impôt personnel. En deuxième lieu l'expérience rapidement étendue que les contrôleurs auront acquise leur permettra d'éviter ces erreurs d'appréciation sur l'échelle des valeurs — particulièrement difficile à éviter en une matière où les points de comparaison manquent souvent — erreurs d'appréciation qui aujourd'hui rendent l'évasion fiscale si aisée.

Il reste enfin la solution adoptée par la loi de Finances de 1925 et qui consiste à étendre les cas d'application de la taxation d'office. La portée peut en être considérable (2).

L'obligation pour le contribuable de tenir un livre de recettes et de dépenses maintes fois proposée (3) serait peut-être de nature à faciliter la tâche des agents des commissions chargés de l'assiette de l'impôt. Mais rien ne serait plus facile aux contribuables que de diminuer sur leur carnet le montant des émoluments touchés ou même de les

1. *Bulletin Quotidien*, 1924, n° 17, R. 6.

2. Nous en avons résumé l'étude avec celle de la taxation administrative, *Infra*, 189.

3. Ch. Projet de Budget de 1925, A. 8. Auparavant une proposition semblable avait été faite par la Commission des Finances de la Chambre lors de la discussion du budget de 1923. Egalement Imbert, *op. cit.*, p. 303.

omettre. Il importe donc de vérifier l'exactitude des mentions portées sur le registre tenu par des assujettis. Cette vérification comme celle des livres et pièces comptables du commerçant ne peut s'effectuer que par les factures ou reçus et les lettres échangées... Or, dans bien des cas, pour l'avocat, par exemple, le paiement des honoraires ne laisse aucune trace par écrit; la plupart des professions non commerciales échappent aux règles auxquelles sont soumis commerçants ou industriels pour la tenue de leur comptabilité. D'autre part, lorsque le paiement des émoluments donne lieu à la délivrance d'un reçu, le fisc n'aurait d'autre moyen de contrôler la sincérité des écritures que par la conformité du reçu; mais il ne pourra prendre connaissance des factures qui se trouveraient entre les mains des particuliers; seuls les reçus délivrés aux contribuables eux-mêmes soumis aux investigations de l'Administration pourront être utilisés par lui à cet effet. Enfin, la tenue d'un livre révélant au fisc le nom des clients, violerait le secret professionnel. Cette mesure, bien qu'elle soit déjà un premier élément de contrôle, ne paraît donc guère susceptible de mettre fin à l'évasion des bénéfices non commerciaux.

Ces revenus sont-ils donc destinés à échapper toujours au fisc? Ils sont cependant infiniment plus faciles à déterminer que ceux du commerce ou de l'industrie : lorsqu'il s'agit de ces derniers, il ne suffit pas en effet de connaître le chiffre d'affaires ou le montant des recettes encaissées et des sommes déboursées pour en déduire le bénéfice, il faut encore tenir compte des frais d'achats de matières premières, des frais généraux, des amortissements et des provisions de toute sorte dont le calcul fait la difficulté de la détermination du bénéfice et dont la vérification complique singulièrement la tâche du contrôleur.

Il en va autrement avec les bénéfices non commerciaux : il est relativement aisé de déterminer ce qui dans les sommes brutes encaissées représente un revenu réel; les dépenses

à déduire sont moins nombreuses et moins importantes, frais de voyage, d'automobiles, de loyer, salaires payés... La difficile question des amortissements et des frais généraux se pose avec moins d'acuité. Cela d'autant plus que l'on ne tient pas compte à l'heure actuelle de l'amortissement du capital humain, que représentent les années d'étude, la science accumulée, particulièrement important chez un homme de lettres ou un médecin (il y a là en réalité un capital qui devrait en théorie entrer en ligne de compte). Du chiffre d'affaires le revenu est donc assez aisément déductible. C'est cette particularité qui a été mise à profit dans la législation américaine.

Tous les particuliers en relation d'affaires avec un assujetti à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales sont tenus de faire connaître à l'Administration le montant des sommes versées en échange des services reçus (1) : la totalisation des bénéfices bruts ne reste pas inconnue du fisc de cette façon. Un système de fiches méthodiquement classées permet de centraliser les renseignements reçus. Il va sans dire que, si un semblable système peut être avantageux aux Etats-Unis en raison de l'importance des bénéfices réalisés, il ne doit pas pour cela être nécessairement étendu à la France; il imposerait aux particuliers des obligations vraiment vexatoires et rencontrerait dans la mise en œuvre de grosses difficultés qui suffiraient à le faire rejeter. Peut-être est-il cependant possible d'interpréter comme une première tentative dans ce sens l'obligation qui est faite à tous les chefs d'entreprise de déclarer, en même temps que le montant des salaires payés, les rémunérations versées à des contribuables soumis

1. D'ailleurs « d'une façon générale tout paiement, tout versement supérieur à 1.000 \$, fait à un citoyen quelconque par un citoyen quelconque doit être déclaré par le payeur à Washington où chaque contribuable à son casier fiscal » ministre des Finances, Ch. p. 1095, 27, 2, 25.

à l'impôt sur les professions non commerciales : experts, architectes (1)...

Il n'en reste pas moins que cette cédula ne fonctionnera jamais qu'aux prix de lourdes obligations imposées aux particuliers c'est dire que la taxation du revenu intégral n'est pas proche d'être réalisée:

1. Budget de 1925. Art. 6. — « Le contrôle que nous vous proposons n'est pas parfait, c'est un commencement et ses fissures seront bouchées les années qui suivront », affirmait le Commissaire du Gouvernement, p. 1077, Séance du 21.2.25. Chambre.

CHAPITRE IV

L'IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS SALAIRES ET PENSIONS (1)

Cet impôt est un de ceux dont l'assiette théorique laisse le moins à désirer. Faut-il pourtant en conclure qu'il est « l'impôt intégral (2) » dans lequel ni fraude, ni évasions ne seraient possibles. Les salariés seraient ainsi les contribuables les plus durement traités, les victimes désignées du fisc. L'assertion semble en réalité quelque peu exagérée. L'assiette présente en effet bien des lacunes, bien des fissures où le contrôle ne pénètre pas encore. Comment l'agent du fisc évaluerait-il, par exemple, les pourboires touchés et les rémunérations de cette sorte qui constituent souvent une ressource importante? Beaucoup d'ouvriers, leurs heures de travail accomplies chez un patron, s'en vont terminer leur journée chez un autre — pratique devenue courante depuis la loi de huit heures — le contrôleur selon toute vraisemblance restera dans l'ignorance de ce deuxième emploi : comment atteindrait-il les salaires des journaliers, des hommes travaillant à la tâche et en général les salaires des contribuables restant peu de temps chez le même maître? Les employeurs ne sont astreints à déclarer que les salaires qui, ramenés à l'année, dépassent le minimum imposable. La loi devrait les obliger en réalité à déclarer

1. Cf. *Revue politique et parlementaire*, oct. 1923.

2. V. Auriol, Chambre, 2^e séance du 23 mars 1922.

tous les traitements et salaires quel qu'en soit le montant (1). Il appartiendrait ensuite à l'administration de rechercher les méthodes permettant de centraliser les renseignements, de combiner les vérifications selon un plan méthodique afin de totaliser les émoluments et salaires dont la somme est supérieure au minimum d'existence accordé.

Mais tout n'est pas de remplir les rôles et d'envoyer les avertissements; il faut encore assurer le recouvrement de l'impôt. Or on sait les difficultés auxquelles, il y a quelques années, l'administration s'est heurtée : les salariés, après avoir refusé de payer l'impôt, envoyèrent les feuilles aux syndicats ou les brûlèrent. — Certains ont songé, pour tourner la difficulté, à introduire le système de la retenue à la source pratiqué en Angleterre. Cette méthode aurait l'inconvénient de mettre à la charge des employeurs des difficultés que l'Administration s'est avouée incapable de surmonter avec les moyens d'action dont elle dispose. Peut-être le jour où cet impôt ne soulèvera plus de contestations ce mode d'assiette serait-il praticable. En attendant c'est au Gouvernement qu'il incombe, en faisant preuve de fermeté, d'en assurer le recouvrement.

Il lui faudra, en outre, résister aux sollicitations de ceux qui veulent supprimer cette cédula (2), les uns en haine de l'impôt sur le revenu, les autres parce qu'ils considèrent la taxation du salaire comme la plus inique des taxations. — Le salaire est en réalité cependant un revenu au même titre que les autres. Dès l'instant où l'on a admis le principe de l'impôt sur le revenu on ne saurait en supprimer une des pièces essentielles sans laquelle l'édifice entier s'écroulerait :

1. Cette solution a été adoptée dans le budget de 1925 mais avec des restrictions que l'on s'explique mal (Art. 6).

2. M. Ancel, Docu. Par., 1923, p. 1648. — Chambre de Commerce de Poitiers. — Proposition Crespel, 1922.

« Combattre l'impôt sur les salaires c'est donc combattre en
« réalité l'impôt sur le revenu, car l'impôt sur les salaires
« est une partie d'un tout (1). »

1. Ministre des Finances, Discussion du budget, Sénat, 1923.

CHAPITRE V

L'IMPOT GLOBAL

	Nombre de contribuables imposés	Rendement de l'impôt
1916. . . .	270.000	51.367
1917. . . .	486.815	270.295
1918. . . .	611.901	597.819
1919. . . .	707.339	611.884
1920. . . .	556.348	1.094.419
1921. . . .	1.003.916	1.436.712
1922. . . .	1.121.407	1.211.218
1923. . . .	945.648	1.411.170
1924. . . .		2.253.058

L'impôt global est celui qui a soulevé le plus de passions, aussi chaudement attaqué par ses adversaires que résolument défendu par ses partisans. Il avait eu l'infortune de succéder à un système d'impôts qui ménageait largement le contribuable et une comparaison ne devait pas tarder à s'établir entre les deux modes d'imposition; elle allait naturellement tourner au désavantage de l'impôt sur le revenu.

Le mécanisme des signes extérieurs autrefois utilisé, le rôle alors dévolu aux répartiteurs épargnait au contribuable toute intervention dans l'assiette. Le mode de taxation actuel fait, à l'inverse de ce dernier un collaborateur forcé du fisc; il doit remplir des déclarations complexes, tenir une comptabilité de ses revenus, déférer aux demandes d'explication du contrôleur. Il n'en fallait pas plus pour rendre aux yeux des assujettis cet impôt vexatoire. Les

pouvoirs d'investigation sans cesse accrus donnés au fisc en ont fait l'impôt inquisitorial par excellence. — De plus on lui conteste son caractère d'équité, car seul le contribuable honnête paie l'impôt, le fraudeur reste impuni. On lui reproche enfin son faible rendement, comparé à l'énormité des moyens mis en jeu pour le recouvrement, les recettes encaissées ne justifiant en rien le trouble et la gêne causés au contribuable. Aussi propose-t-on de supprimer l'impôt global et de retourner à l'ancien mode de taxation tant regretté (1).

D'autres au contraire, qui ne désespèrent pas d'améliorer un impôt si jeune et encore privé des enseignements de l'expérience, se proposent d'en perfectionner le mécanisme afin d'en augmenter le rendement.

Telles sont les deux tendances maîtresses en présence.

SECTION I

Le retour aux signes extérieurs

Une proposition, qui frappe par son caractère radical, a pour objet de supprimer purement et simplement l'impôt global et de le remplacer par une majoration proportionnelle des impôts cédulaires (2). Ces derniers à cause de leur caractère plus marqué de réalité sont assurément les éléments les plus solides de notre système fiscal. Cette formule a en outre le petit avantage de répartir entre le commerce et l'agriculture si ménagée un impôt dont la progressivité met une plus lourde part à la charge de l'industrie. Elle a par contre le gros inconvénient de supprimer toute taxation de la fortune globale du contribuable, seul moyen logique de faire

1. Proposition de résolution Poitou Duplessis, p. 351. Docu. Par., n° 3531, Ses. Extra. 1921, Vote émis par la Commission des Finances de la Chambre le 6 février 1923 (Chassaing Goyon), etc.

2. Cité par Mercator dans la *Journée Industrielle* du 16 novembre 1922.

jouer la personnalité dans un système d'impôts. Aussi cette proposition, pour le moins rudimentaire, ne saurait-elle longtemps retenir l'attention.

D'autres systèmes ont été mis en avant; ils aboutissent presque tous aux impôts qui existaient avant la réforme de 1917.

Les uns se contentent de rétablir l'impôt sur les portes et fenêtres et la personnelle mobilière; la Chambre de Commerce de Poitiers préconise le rétablissement de cette dernière qui serait révisée et aggravée, si on lui maintenait son caractère d'impôt de répartition, ou dotée d'un tarif, si on en faisait un impôt de quotité. La contribution des portes et fenêtres serait augmentée de 150 0/0 (1).

Les autres se souvenant de la législation révolutionnaire et de la proposition Rouvier, proposent d'affecter le loyer de coefficients destinés à faire ressortir l'importance réelle ou présumée du revenu pour que ce ne soit pas la dépense du loyer qui soit taxée, mais bien le revenu dont le loyer est interprété comme le signe. Ces coefficients devraient être encore majorés pour tenir compte des dépenses non indispensables à l'existence (dépenses de voitures, chevaux... ou au contraire amenuisées pour tenir compte des charges de famille) (2). Dans la proposition Ancel, par exemple, le revenu est évalué à huit fois la valeur locative de la résidence du contribuable. Si le contribuable a plusieurs résidences, la valeur locative de la première et celle de la troisième sont majorées de 25 0/0, celle des suivantes de 50 0/0. En outre la valeur locative de la résidence principale est majorée de 10 0/0 par domestique, de 20 0/0 par automobile. Elle sera diminuée de 10 0/0 par personne à la charge du contribuable (3).

1. Proposition Roques, Doc. parlementaires, p. 1, n° 4849, 1922. Session extraordinaire. Bocquet, *Impôt sur le Revenu*, p. 44.

2. Proposition de Mercator dans la *Journée industrielle*.

3. Doc. par., 1923, n° 6311, p. 1648. Ch. voir également en ce sens

Que faut-il penser de ces diverses propositions tendant à revenir aux signes extérieurs? Le moins qu'on en puisse dire dès l'abord, c'est quelles sont extrêmement vagues et ce n'est pas sans raison qu'on a pu reprocher à la plupart d'entre elles de n'apporter ni tarifs, ni évaluations, ni projets rédigés.

Elles se heurtent en outre à deux objections plus graves touchant l'une la productivité, l'autre la justice.

L'impôt sur le revenu global rapporte à l'heure actuelle plus de 2 milliards (2.253 millions en 1924); l'impôt des portes et fenêtres et la personnelle mobilière rapportaient 113 millions en 1913. Il faudrait faire subir à la personnelle mobilière une augmentation de 9 à 13 environ (1). M. Bodin, en ne tenant compte que des taux extrêmes pratiqués dans certaines communes, arrivait à cette conclusion que le taux effectif de l'impôt par rapport au loyer d'avant-guerre pourrait varier de 19,540/0 à 547 0/0 avec le coefficient 13 et par rapport au loyer actuel de 9,77 0/0 à 273,10 0/0 (2). Ces chiffres comportent assurément une large part d'incertitude, mais on peut se demander néanmoins si, même en tenant compte de la dépréciation monétaire, les cadres surannés des anciennes contributions n'éclateraient pas sous un tel surcroît de charge.

D'autre part lorsque des impôts à produits restreints suffisent à alimenter le Trésor, « on conçoit que la commo-
«dité puisse passer avant la justice et que le contribuable
«s'expose à payer le cas échéant, plus que sa part, plutôt
«que de subir un contrôle rigoureux (3) », mais lorsque

une proposition très complète due à Théodore Reinach, Débats, Ch., p. 130, 26 janvier 1909.

1. M. de Lasteyrie adoptait les chiffres de 10 à 12. Déclarations faites le 5 octobre 1922 à la Chambre de commerce de Paris.

2. Cf. M. Germain Martin, *La situation financière de la France*, p. 252.

3. Allix, *Sciences des finances*, p. 432.

l'impôt atteint des taux actuels un minimum de proportionnalité devient indispensable.

Dans les divers systèmes proposés l'individu est atteint surtout en raison de ses charges locatives. Or, si le loyer est dans une certaine mesure proportionnel aux ressources du contribuable tant que ces ressources sont modestes, il ne l'est plus du tout lorsque les revenus atteignent un certain chiffre. Comment, par ailleurs, déterminer le coefficient par lequel il faudrait multiplier le loyer pour rendre à cet indice une signification quelconque? Faut-il rappeler que dans 32.000 (1) communes sur 36.000 existant en France, on avait dû renoncer à asseoir la contribution mobilière d'après le loyer, et qu'il avait fallu s'en remettre à l'appréciation arbitraire des répartiteurs.

Sans doute on a proposé de corriger la taxation d'après le loyer par des indices divers devant être interprétés comme le signe de la richesse. Mais, encore une fois, en admettant qu'un semblable procédé d'assiette puisse avoir une signification pour les fortunes moyennes, tout critérium manque lorsqu'on en arrive à taxer de grosses fortunes, quels que soient d'ailleurs le luxe et les commodités qu'elles puissent se donner : « Plus on s'élève dans l'échelle des revenus, moins « défini est le rapport de la dépense au revenu (2). »

« Que l'on nous permette de citer à ce sujet, dit M. Imbert, « un exemple typique que nous avons constaté parmi tant « d'autres.

« Dans un même immeuble se trouvent 4 locataires
 « payant 8.000 francs de loyer (baux d'après guerre).
 « Tous ces locataires possèdent une automobile et une
 « villa à la campagne. Ils ont chacun de deux à quatre
 « domestiques, deux d'entre-eux ont en outre un billard.
 « Bref, si l'on s'en tenait aux signes extérieurs, on serait

1. M. Poincaré, ministre des Finances, *J. O.* du 13 juill. 1906, Ch. Débats, p. 2316.

2. Seligman, *l'Impôt sur le Revenu*, p. 38.

« tenté de leur attribuer approximativement un revenu
 « identique. Lequel serait-ce? 50.000, 80.000, 100.000? Il
 « serait difficile de le conjecturer car les signes extérieurs
 « ne peuvent présumer qu'un chiffre minimum. Or le
 « revenu global réel déclaré par ces quatre personnes est
 « respectivement de 60.000, 75.000, 350.000, 1.140.000 fr.
 « Comment un système basé uniquement sur les signes
 « extérieurs aurait-il assez de souplesse pour révéler
 « pareilles différences? Comment permettrait-il d'atteindre
 « ces gros revenus? Ni la loi, ni le contrôleur n'oseraient
 « attribuer aux deux derniers contribuables le revenu
 « qu'ils déclarent eux-mêmes. Ces revenus d'ailleurs ne
 « sont pas stables; car en l'espèce ils proviennent en grande
 « partie des bénéfices commerciaux. Ainsi le contribuable,
 « qui dans notre exemple a déclaré en 1923 un revenu de
 « 1.140.000 francs, était en déficit deux ans auparavant
 « et n'avait pas été imposé à l'impôt général sur le revenu.
 « Comment un système de signes extérieurs tiendrait-il
 « compte de ces situations successives différentes? (1). »

De plus, tandis que certains individus conservent la faculté d'éviter telle ou telle dépense considérée comme un indice de richesse, les autres au contraire ne peuvent y échapper. Beaucoup peuvent ainsi interpréter le tarif, et en quelque sorte évaluer leur revenu selon leur sentiment personnel. L'impôt sur le revenu, il est vrai aboutit au même résultat; mais il a toutefois le mérite de ne pas fixer *a priori* une limite supérieure à la taxation comme l'impôt sur les signes extérieurs; il laisse au fisc la possibilité — problématique, si l'on veut — de frapper la plus grande part du revenu.

Enfin, s'il est vrai que pour les pauvres la plus grande part des dépenses va à la satisfaction des besoins de première nécessité, l'impôt sur la dépense aggraverait singulièrement

1. Imbert, *op. cit.*, p. 327.

la charge qui pèse sur les moins fortunés en faveur des contribuables plus riches. Cette considération à elle seule suffit à ruiner l'impôt sur les signes extérieurs dans l'esprit de beaucoup et à empêcher leur rétablissement.

Telles sont les objections que soulève un semblable mode d'assiette, elles n'en laissent pas moins subsister des avantages précieux : discrétion et commodité, abolition du contrôle et par conséquent suppression des vexations que ce dernier implique. Mais ici encore il importe de se garder de trop grandes illusions : il ne faudrait pas croire qu'avec l'impôt global disparaîtrait *ipso facto* toute espèce de contrôle et d'inquisition. Les mesures actuellement pratiquées ou préconisées ont pour objet premier d'assurer le recouvrement de l'impôt sur le revenu, mais elles servent tout autant à asseoir l'impôt sur les successions. Or, celui-ci n'est pas éloigné de produire un milliard, il ne serait pas possible dès lors de faire rentrer les droits actuels sans investir le fisc de larges pouvoirs d'investigation. Pour les atténuer, il faudrait se contenter des quelque 200 millions que l'impôt successoral donnait autrefois (1).

Les signes extérieurs comme moyens de contrôle

Certains se contentent d'utiliser les signes extérieurs comme moyen de contrôle. Certains indices de la dépense fourniraient ainsi un minimum d'imposition (2).

Ainsi d'après le projet de budget de 1925 (art. 14) la valeur locative de l'habitation ou des diverses résidences, mul-

1. Cf. Article *Revue politique et parlementaire* de M. Allix, 10 juillet 1922.

2. Sauvage, *Les Impôts sur le Revenu et les moyens de contrôle du fisc*, p. 277. Une proposition semblable avait déjà été faite par M. Tinguay du Pouët, Amendement à l'art. 9 du projet du double décime, *J. O., Débats*, p. 1.014, 1924.

tiplée par un coefficient dont la valeur serait appropriée, fournirait une base de taxation minima.

Sans doute le contrôleur peut-il déjà à l'heure actuelle utiliser les signes extérieurs (aux termes d'une instruction ministérielle du 30 mars 1918, art. 195) comme élément de preuve; sans doute peut-il également trouver un élément de comparaison dans la contribution mobilière, dans l'impôt des portes et fenêtres qui servent encore de base aux impositions départementales et locales; il est naturellement amené à demander des éclaircissements à l'assujetti dont la déclaration révèle une disproportion flagrante entre les revenus annoncés et les dépenses ostensibles, mais la nécessité de faire la preuve n'en subsiste pas moins à la charge de l'Administration. Or il arrive souvent que, faute pour le contrôleur de n'avoir pu fournir cette preuve juridique, l'imposition ne peut être établie sur un chiffre supérieur à celui du revenu déclaré; un grand nombre de contribuables de ce chef échappent à l'impôt; la présomption résultant du minimum de loyer aurait pour résultat de les y soumettre.

Les critiques contre la proposition du Gouvernement cependant n'ont pas manqué.

En appliquant à la valeur locative des coefficients trop élevés on risque de dégager un minimum d'imposition qui dépasse la faculté contributive réelle de l'individu. « Un contribuable qui a une famille nombreuse peut fort bien à Paris être obligé de consacrer 10.000 francs à son loyer sans avoir 52.000 francs de revenu (1). » Dans diverses professions la dépense du loyer ne constitue-t-elle pas un élément même de l'exercice de cette profession; pour le chef d'entreprise n'est-elle pas « un facteur de son crédit commercial » ? D'autre part, « le contribuable qui s'offre une maison de campagne est désavantagé par rapport à celui qui préfère le luxe souvent plus coûteux d'une automobile ou d'un yacht, ou simplement d'un voyage de tourisme ou

1. Allix, *Revue politique et parlementaire*, 10 novembre 1924.

« d'un séjour dans les hôtels (1) ». Le loyer d'ailleurs, en raison du bouleversement et de l'instabilité des prix, ne saurait fournir une base d'appréciation sincère. « Pour des situations de fortune égales, notre enquête nous a révélé, déclarait M. de Lasteyrie, des loyers dont le montant varie du simple au double, que dis-je ! du simple au triple, suivant qu'il s'agit d'un loyer d'avant-guerre, d'une location faite à un moment où les prix n'avaient pas subi l'élévation actuelle ou d'un loyer d'après-guerre consenti en pleine hausse (2). » On serait donc amené à fixer le minimum de loyer à un taux nécessairement très bas, ce qui restreindrait singulièrement l'utilité de la mesure envisagée : « J'ai la conviction, disait M. Piétri, que par l'automatisme qu'il introduit dans l'application de l'impôt, l'article 14 conduira lentement, insensiblement, à une baisse de production de l'impôt (3). — Nous aurons, si vous me permettez ce mot, « forfaitisé » l'impôt général, comme nous avons fait de la cédula et en fin de compte, nous aurons — c'est le tort de tous les forfaits — compromis le rendement budgétaire de la loi (4) ». En établissant au contraire le minimum d'imposition à un chiffre plus élevé, on tombe dans l'arbitraire. Enfin, la mesure proposée, en introduisant à nouveau les signes extérieurs dans l'assiette de l'impôt, aboutirait dans un bref délai à substituer le procédé indiciaire à la constatation directe et risquerait par là de dénaturer complètement le principe de l'impôt personnel.

Les inconvénients du système proposé lui apparurent tels que la Commission des Finances renonça à se servir du loyer comme minimum d'imposition.

1. Allix, *Revue politique et parlementaire*, 10 novembre 1924.

2. Déclaration du ministre des Finances au sujet d'une enquête entreprise à ce sujet, *J. O., Débats, Ch.* 1923, 6 mars, p. 1019 et suivantes.

3. *Débats*, p. 1085, *Ch.*, 21 février 1925.

4. *M. Piétri*, p. 1092.

SECTION II

Mesure tendant à réaliser la personnalité

Les objections que l'on dirige contre l'impôt global s'adressent, nous l'avons vu, les unes à son injustice et à sa faible productivité, les autres à son caractère inquisitorial et vexatoire.

Poser le problème de cette façon c'est en réalité le mal poser. Un impôt qui utilise la déclaration ne peut assurer des rendements élevés et une assiette équitable sans contrôle : il faut donc investir l'Administration de pouvoirs d'investigation dont la mise en œuvre ne va pas sans gêne pour le contribuable. Aussi les partisans de l'impôt sur le revenu, sans s'arrêter au caractère vexatoire de l'impôt qu'ils considèrent comme inhérent à sa nature, s'attachent-ils avant tout à en améliorer l'assiette et par conséquent à en augmenter la productivité.

L'état de choses actuel provient, d'une part de ce que l'on pouvait appeler l'évasion légale, d'autre part de la fraude.

I. — *L'évasion légale*

Le contribuable, on le sait, bénéficie de la faculté de déclarer à l'impôt global le revenu forfaitaire lorsque ce mode de taxation est admis dans la cédula. Or l'on sait combien ce procédé d'imposition est désavantageux pour le Trésor : c'est le cas, par exemple, de l'impôt sur les bénéfices agricoles. Dès lors toute modalité nouvelle susceptible d'augmenter le rendement des impôts cédulaires aurait une répercussion favorable sur le produit de l'impôt global. On a, en outre, proposé de permettre au fisc de substituer le revenu réel au revenu forfaitaire dans l'impôt glo-

bal (1). L'administration aurait le droit d'asseoir cet impôt sur les revenus réels *dont il lui appartiendrait* de faire la preuve. Malgré l'illogisme de cette disposition, la taxation du revenu forfaitaire subsisterait pourtant au cédulaire, alors qu'elle pourrait être écartée du global. La portée d'une telle mesure ne saurait échapper, elle n'est d'ailleurs destinée à ne produire tous ses effets que le jour où les contrôleurs seront renseignés d'une façon précise sur la composition des fortunes et réellement en mesure de fournir les preuves requises. L'assiette de l'impôt ne laisserait plus alors échapper délibérément une partie de la matière imposable. Cette réforme constituerait l'aboutissement logique de l'impôt général et marquerait un pas décisif vers la personnalité qui réclame la taxation du revenu intégral.

II. — *La lutte contre la fraude.*

C'est en outre par suite de la fraude que le revenu intégral échappe au fisc. La fraude, parce que de plus elle légitime le reproche d'injustice adressé à l'impôt, doit donc être résolument combattue.

Jusqu'ici le législateur qui cherchait avant tout à faire adopter le principe de l'impôt n'avait rien tenté de sérieux pour mettre un terme à l'évasion fiscale (2). Il s'y est enfin résolu sous la pression des nécessités budgétaires en janvier 1924.

Deux moyens se présentent pour empêcher le contribuable de se soustraire à l'impôt par des déclarations mensongères : l'effrayer par la menace de fortes pénalités, lui donner l'assurance que toute tentative de fraude sera infailliblement découverte. Il faut donc distinguer les mesures répressives et les mesures préventives, de beaucoup les plus nombreuses.

1. Projet de Budget 1925.

2. Cf. à ce sujet. Débats, Ch., 2^e séance du 22 février 1924.

§ I. — MESURES RÉPRESSIVES

Le législateur avait cru à l'origine que la crainte du châtiement suffirait à assurer l'observation de la loi : aussi dresse-t-il tout un appareil de peines et de sanctions qui devait aller sans cesse en se renforçant. Il en fut notamment ainsi des peines punissant les fraudes dans les impôts assis sur les déclarations du contribuable et dont le contrôle est particulièrement difficile : l'article 3 de la loi du 31 juillet 1920 porte au quadruple la somme à verser par le contribuable qui a déclaré un revenu insuffisant à l'impôt global et à l'impôt sur les bénéfices de profession non commerciales.

L'expérience ne vint pas toutefois confirmer pleinement les vues du législateur : devant l'énormité des droits actuels, le fraudeur n'hésite pas ; il préfère s'exposer à une sanction problématique plutôt que d'apporter délibérément au fisc une partie de sa fortune.

Une des conséquences les plus significatives de l'application de notre nouveau système fiscal a été de modifier entièrement la notion de fraude dans les impôts directs. La loi astreint le contribuable à faire une déclaration ; si ce dernier ne la fait pas sincère, il cherche à tromper le fisc, il se met en faute. Or « cette faute ne peut être un délit d'omission, « il y a là un délit actif, une tentative pour induire en erreur « l'agent de l'Administration (1) ». Ainsi une notion nouvelle se dégage, notion dont la signification n'est pas nettement apparue à l'origine, mais qui peu à peu va en se précisant : la fraude en matière de contributions directes devient un délit au sens pénal du mot et tend à s'assimiler de plus en plus à la fraude en matière de contributions indirectes ou de douane ; certaines peines cessent d'être des réparations pénales.

L'évolution en ce sens se dessine en 1914. L'article 38 de

1. Germain Martin, *La situation financière de la France*, p. 431.

la loi du 29 mars 1914 sanctionne d'une amende de 1.000 à 10.000 francs et d'un emprisonnement de six mois à un an le défaut de déclaration par les *intermédiaires* qui encaissent des coupons de valeurs étrangères déposées à l'étranger. La loi du 25 juin 1920 (art. 112) pour la première fois prévoit des peines semblables contre le *contribuable* (1.000 à 5.000 fr. d'amende, emprisonnement de un à cinq ans en cas de récidive). Le projet de loi déposé le 17 janvier 1924, le projet de budget de 1925 accentuent encore les pénalités et préconisent l'emprisonnement pour le premier délit. Cette pénalité n'a pas été retenue, peut-être sera-t-elle reprise : elle n'en est pas moins significative des tendances actuelles.

Si la fraude est de nature à porter préjudice au Trésor, il en va de même de l'acquittement tardif des droits. Chaque jour de retard, en raison du taux élevé de l'intérêt de l'argent, se traduit par une perte pour l'Etat. Il paraît donc logique comme le décide l'article 50 de la loi du 23 mars 1924, de majorer d'une certaine somme la portion d'impôts non soldée à une certaine date. On pourrait inversement allouer des bonifications sur les sommes que le contribuable payerait par anticipation (1) : l'idéal serait d'avoir un compte courant à intérêts réciproques débité du montant des rôles et crédité des versements opérés. Ce système présente l'inconvénient, il est vrai, d'exiger la tenue d'une comptabilité compliquée, aussi n'a-t-il pas encore été adopté. Ainsi le fisc, non seulement s'efforce d'agir sur le contribuable par la crainte, il va même jusqu'à le solliciter.

Cette catégorie de mesures n'interviendra jamais toutefois qu'à titre complémentaire. Il ne suffit pas en effet d'accumuler des pénalités, il faut encore pouvoir les appliquer et pour cela découvrir la fraude.

1. Projet de Loi déposé le 17 janvier 1924. Cf. Institution du chèque-contribution.

§ 2. — MESURES PRÉVENTIVES.

LES DEUX MÉTHODES DE CONTRÔLE PRATICABLES

Si l'on examine les méthodes qui s'offrent à l'Administration pour établir le contrôle et pour redresser la déclaration des redevables, on constate qu'elles se ramènent à deux types.

Dans la première méthode, l'Administration s'efforce de rassembler les éléments épars de la fortune du contribuable et d'en déterminer avec la plus grande précision possible le montant. Puis, cette tâche achevée, elle substitue le résultat de ses propres recherches à la déclaration, si celle-ci lui paraît insuffisante. C'est à cette fin que tendent la plupart des mesures que nous allons examiner. Elles présentent le caractère commun d'envisager les ressources de l'assujetti d'une façon objective, en elles-mêmes, sans avoir égard à la personne du redevable et à l'usage que ce dernier en fait.

Toute différente est l'autre méthode, celle de la taxation administrative, de la taxation d'office. L'agent du fisc doit tendre alors à faire une évaluation du produit net de *l'ensemble* des revenus dont le contribuable dispose. Il s'attache moins à évaluer un par un les éléments de la fortune qu'à rechercher la valeur globale apparente des ressources, afin d'opposer à la déclaration de l'assujetti son estimation propre. Il utilise surtout les signes apparents du degré d'aisance ou de richesse : « Lorsque l'estimation du montant apparent des ressources dépasse la « somme des revenus que fait ressortir l'évaluation détaillée, le contrôleur l'adopte comme base de taxation », dit l'Instruction du 30 mars 1918. La loi allemande, qui utilise un procédé de contrôle semblable, s'exprime de la même façon : « S'il n'existe pas de documents suffisants pour évaluer le revenu d'un contribuable, les commissions

« estiment le montant du revenu d'après leur libre appréciation en prenant toute circonstance en considération (1) » Le degré d'imposition dépendra alors de l'interprétation purement personnelle que l'agent du fisc donnera du train de vie du redevable pour estimer la richesse de celui-ci.

La première méthode de contrôle, contrôle que l'on pourrait qualifier de « contrôle à la source », est analytique et objective; elle repose sur des données certaines, des réalités et envisage les ressources du contribuable de l'intérieur. La deuxième est plutôt synthétique et subjective; elle examine du dehors les facultés de l'assujetti et laisse plus de part à l'arbitraire.

La législation française jusqu'ici s'est surtout adressée à la première méthode, n'utilisant la deuxième qu'à titre exceptionnel; une évolution semblerait se produire à cet égard dont l'origine doit être recherchée dans l'article 14-17 du projet de budget de 1925 devenu article 9 et 16 de la loi du budget.

I. — *La taxation administrative*

« Lorsque le contrôleur aura réuni des éléments précis permettant d'établir que les dépenses du contribuable sont notoirement supérieures au revenu qu'il a déclaré, il devra les soumettre au contribuable et celui-ci sera tenu de justifier la différence. Faute de fournir les justifications nécessaires dans un délai de vingt jours, le contribuable est taxé d'office... (2). »

Il importe, afin de saisir la portée de ce texte, de le comparer à la législation préexistante qui organisait le contrôle d'après les deux principes suivants : 1^o La déclaration.

1. Loi du 19 juin 1906. Art. 40-2.

2. Art. 9 de la loi de Budget de 1925.

pourvu qu'elle ait été faite dans les délais légaux, était présumée vraie jusqu'à preuve contraire et la charge de cette preuve incombait à l'Administration ; 2° Pour prouver l'insuffisance de la déclaration, « le fisc avait « l'obligation de recourir à des moyens de contrôle et de « preuve proprement juridiques, mutations, successions, « actes réguliers (1). »

La taxation d'office, telle que nous l'avons définie plus haut, qui avait pour résultat de renverser la charge de la preuve au détriment du contribuable, n'intervenait que dans deux cas seulement. 1° Lorsque le contribuable n'avait pas souscrit de déclaration dans le délai fixé. 2° Lorsque, nonobstant la déclaration produite, le contribuable s'était abstenu de répondre à une demande d'éclaircissements ou qu'il n'aurait fait à cette demande qu'une réponse équivalente à une fin de non recevoir.

Telles étaient les deux seules hypothèses où l'Administration se présentait comme défenderesse devant le Tribunal

De l'ensemble de ces dispositions on a pu dire qu'elles constituaient « la grande garantie du contribuable dans la loi de 1914 ».

L'article 9 aura pour résultat de les modifier.

Il suffira au contrôleur de recueillir sur l'existence du contribuable un certain nombre d'indications susceptibles d'être interprétées comme des indices de richesse ou d'aisance (habitation, résidence secondaire, automobile, chasse yacht, équipages, domesticité...) pour que l'agent du fisc ait le droit de substituer à la déclaration son estimation propre.

1° « Désormais il n'y aurait plus de présomption de bonne « foi en faveur du déclarant, puisque cette présomption « serait à la merci d'un signe extérieur de richesse et des « conclusions personnelles, fantaisistes au besoin, qu'il plaira « au contrôleur d'en tirer (2). »

1. M. Piétri, 2^e séance du 21 février 1925. Débats, p. 1091. Chambre.

2. M. Piétri, p. 1091.

Il faut admettre en effet que la charge de la preuve incomberait alors au contribuable, sinon le texte proposé serait sans utilité, puisque le contrôleur a déjà le droit de rectifier la déclaration, lorsqu'il croit trouver dans certains indices extérieurs une force probante suffisante. « S'il n'en n'était pas ainsi, il faudrait biffer résolument l'article 17, car il ne servirait plus à rien (1). »

Or s'il est facile de prouver que l'on possède tel ou tel revenu, il est par contre très difficile de prouver que l'on *n'a que* ces revenus, qu'aux ressources déclarées ne se sont pas ajoutées d'autres ressources au cours de l'année. Comment prouver, par exemple, que l'on n'a pas encaissé de coupons de titres au porteur? S'il est possible d'arriver à démontrer l'existence d'un fait positif, l'exactitude d'une abstention, d'une négation est pour ainsi dire impossible à établir.

2^o Désormais le contrôleur, tout en faisant une évaluation aussi exacte que possible du revenu global de l'assujetti, n'a plus besoin de rassembler un faisceau de preuves susceptibles d'entraîner la conviction du juge : « Il lui suffira « d'invoquer des signes extérieurs, des apparences de « richesse ou même de simple aisance (2) ». Il est à prévoir que dans de telles conditions l'Administration renoncera, quoi que l'on en ait dit, à exercer le contrôle tel que la loi de 1914 l'avait prévu, qu'elle abandonnera le travail pénible des investigations dans les banques ou à l'enregistrement, qu'elle ne se préoccupera plus de rassembler, comme elle devait le faire jusqu'ici, tout un système de preuves juridiques, destinées à entraîner la conviction du tribunal, alors qu'il lui suffira d'invoquer de simples apparences pour aboutir au même résultat.

Dorénavant, la taxation d'office deviendrait la règle,

1. P. 1093.

2. *Ibid.*, p. 1091

alors que dans le système ancien elle était l'exception et la sanction : l'article 7 ne tendra donc à rien moins qu'à introduire dans notre législation la taxation administrative, vers laquelle insensiblement l'impôt sur le revenu se laisserait entraîner. Celui-ci rejoindra ainsi peu à peu l'Einkommensteuer allemande.

Les exigences de la taxation se révéleraient alors les mêmes. Dans un tel système l'administration, afin de donner à l'impôt une assiette satisfaisante, ne peut échapper à la nécessité de se renseigner sur toutes les manifestations extérieures de la fortune et de s'enquérir des dépenses du contribuable ; elle ne néglige aucune source d'information ; ne pouvant se fier aux seules lumières de ses agents, elle est amenée à étendre le champ de ses recherches au dehors : M. Caillaux, cédant aux mêmes nécessités que le législateur allemand, n'hésitait pas à recourir à la notoriété publique pour établir les bases d'imposition et il demandait la création de commissions mixtes de fonctionnaires et de contribuables qui n'étaient pas sans rappeler les Voreinschaetzungs- et les Veranlagungs-Kommissionen (1). Cette proposition d'ailleurs souleva les plus vives critiques et, en raison des abus auxquels le recours aux avis des contribuables aurait pu donner lieu, elle fut abandonnée.

Les dangers que présentent de telles méthodes d'imposition n'en subsistent pas moins : « Les difficultés de la détermination du revenu global de l'individu sont très grandes, ce qui fait que le système nécessite pour réussir — non seulement un haut degré de capacité administrative — que nous sommes sans doute en droit d'attendre de notre administration — mais l'attribution aux fonctionnaires de vastes pouvoirs inquisitoriaux (2). » Peu à peu les agents du fisc, après s'être contentés, pour rectifier les déclarations, d'indices extérieurs, tangibles et indiscu-

1. Projet de Budget modifié par M. Caillaux, art. 8.

2. Seligman, *l'Impôt sur le revenu*, p. 787.

tables, seront amenés, pour assurer à l'impôt une meilleure assiette, à étendre le champ de leurs investigations dans l'existence du particulier; et sans qu'ils puissent jamais songer à recourir aux procédés utilisés en Allemagne — pourtant « le seul pays au monde où l'on puisse dire qu'ait « réussi l'impôt global sur le revenu (1) » — car ces procédés apparaissent comme trop incompatibles avec notre tempérament national, la tentation sera très forte pour eux de se laisser entraîner sur cette pente (2).

Telle paraît bien être l'aboutissement logique, inéluctable de l'impôt personnel, l'un des termes d'une alternative dont l'autre serait l'attribution au fisc de pouvoirs « de contrôle « à la source » rigoureux. Et c'est ce que le ministre des Finances avait nettement compris. « Il faut admettre la déclaration contrôlée par le procédé de discussion avec le « contribuable (art. 9) que demande le Gouvernement, car « il faut donner à l'Administration les moyens de contrôler « directement par ses représentants la sincérité de cette « déclaration... Le Gouvernement n'aurait jamais accepté « la suppression du bordereau de coupons, s'il n'avait été « entendu que la loi lui assurerait le moyen de poursuivre la « fraude (3). »

Nécessairement la constatation directe doit s'orienter vers l'une ou l'autre de ces solutions hors desquelles l'impôt sur le revenu ne saurait fonctionner. Le législateur dans l'impuissance d'organiser le contrôle à la source, semble

1. Seligman. *L'impôt sur le revenu*, p. 187.

2. La question était soulevée dans le commentaire de l'ancien article 17 (1^{er} projet de Budget) rédigé par la Commission des Finances.

« La Commission a posé le droit du contrôleur de s'enquérir, mais non pas d'espionner les déjeuners en ville ou au restaurant.... »

3. Séance du 21 février 1925. Chambre. M. Caillaux disait également : « Il n'y a que deux méthodes : la première consiste à asseoir l'impôt sur des réalités. Pour cela, rendez-moi le carnet de coupons, le droit d'investigation dans les banques.... » Séance du 30 juin 1925. Débats p. 3023. Ch.

devoir se rallier à la deuxième méthode, cependant moins parfaite et d'une mise en œuvre peut-être plus malaisée.

II. — LE CONTROLE A LA SOURCE

Le problème toujours si complexe du contrôle ne laisse pas que d'être plus particulièrement délicat dans l'impôt général. Le fisc, lorsqu'il se présente dans le bureau d'affaires du commerçant pour contrôler sa comptabilité, ne menace en rien la vie privée de ce dernier : il n'a affaire à l'assujetti qu'en sa qualité d'homme d'affaires. Mais il en va tout différemment en matière d'impôt sur le revenu. Si le contrôleur avait à vérifier les comptes ou les livres des particuliers, il devrait se faire ouvrir les portes du foyer familial; il violerait ainsi le secret des existences privées. Une telle conséquence ne saurait être admise. La solution consiste dès lors à reporter le contrôle du contribuable sur un tiers dont les intérêts privés ne risquent pas d'être menacés par les investigations fiscales.

C'est dans cette voie que dès longtemps le législateur s'est engagé, aussi le fisc dispose-t-il déjà d'un faisceau compact de prérogatives qui, pourtant, à cause de l'énormité des droits actuels, se sont révélées impuissantes à enrayer la fraude.

Les mesures proposées ne répondent pas toutes au même objet, les unes s'attaquent spécialement aux dissimulations sur les valeurs mobilières, les autres sont des mesures d'ordre général destinées à combattre la fraude de quelque nature qu'elle puisse être.

A) *Mesures contre l'évasion des valeurs mobilières*

C'est l'imposition des valeurs mobilières, nous l'avons vu (1), qui dans l'assiette de l'impôt général laisse ouverte la fissure par laquelle s'échappe la plus grande partie

1. *Supra*, p. 126.

de la matière imposable. L'importance de la fraude sur les titres au porteur est en effet considérable.

Bien qu'elle ne puisse être mesurée avec exactitude son existence ne fait de doute pour personne; toutefois, selon les tendances politiques et la cause qu'ils se proposaient de défendre, ceux qui se sont efforcés de l'estimer ont abouti à des résultats très différents.

Mr. Vincent Auriol évaluait à 12 ou 15 milliards le revenu des valeurs échappant à l'impôt (1). Mr. Bokanowski l'estimait à 8 milliards (2), et le *Bulletin quotidien* arrive à des résultats comparables (3). Utilisant les travaux de plusieurs banques et les méthodes exposées dans la *Revue Politique et Parlementaire* du 10 janvier 1925, il estime les revenus globaux des valeurs mobilières à 20 milliards, dont il faut soustraire 7 milliards de valeurs non passibles de l'impôt global et 6 milliards de valeurs affranchies en raison de l'exemption du minimum d'existence. Il resterait donc 7 milliards de valeurs imposables dont 2 1/2 seraient effectivement déclarées.

Le montant de la perte éprouvée par le Trésor est encore plus difficile à évaluer, car le taux de l'impôt varie en raison de la progressivité du tarif.

Le *Bulletin quotidien*, après des estimations ingénieuses, fixe à 3 milliards l'évasion portant sur les revenus inférieurs à 50.000 francs et à 100 millions la perte résultant pour le Trésor, pour un taux moyen de l'impôt de 3 0/0.

Pour les revenus supérieurs à 50.000 francs, l'évasion serait d'un peu moins de 1 milliard et la perte de 300 millions pour le Trésor pour un taux moyen de l'impôt de 30 0/0.

Au total, le Trésor, serait frustré de 400 millions, chiffre qui paraît sans aucun doute un peu faible.

En prenant un taux moyen de 10 0/0 et en l'appliquant

1. Ch. Séance du 5 mars 1923, p. 966, Débats.

2. Ch. Séance du 13 novembre 1922, p. 3088, Débats.

3. Supplément du 17 février 1925.

à un chiffre de 10 milliards de revenus dissimulés, on constate que le Trésor est frustré d'une somme de un milliard, somme qui ne semble pas au-dessus de la réalité (1).

Quels que soient les chiffres, la fraude est considérable : c'est dire tout le prix qui s'attache à l'efficacité des mesures destinées à la prévenir.

Il faut tout d'abord signaler, parmi ces mesures, une proposition ingénieuse qui utilise le procédé de retenue à la source actuellement employé dans l'impôt cédulaire; les valeurs mobilières cesseraient d'être soumises à l'impôt global et l'impôt cédulaire subirait une forte majoration. Pour assurer la péréquation, les revenus exemptés au cédulaire, mais taxés au global seraient également frappés (2). Ce système a l'inconvénient grave de fausser l'assiette de l'impôt global et de rendre l'application du principe de personnalité pratiquement impossible. Aussi a-t-il peu de chances d'être retenu par le Législateur.

Il en va difficilement du carnet de coupons ou du bordereau et de la législation concernant le titre nominatif.

1° *Le carnet de coupons et le bordereau.* — La proposition d'établir un carnet de coupons est due au Rapporteur général du Budget en 1922, M. Bokanowski (3).

Une première fois repoussée par le ministre des Finances, cette mesure fut, le 6 février 1923, adoptée en principe par la Commission des Finances de la Chambre, puis abandonnée par la Chambre, après avoir été combattue par le ministre des Finances.

Dans ce système, toute personne se présentant à une caisse publique ou privée est tenue, pour toucher des cou-

1. Imbert, *op. cit.*, p. 201.

2. Enquête de Mercator dans la *Journée Industrielle* (16 novembre 1922). Egalement proposition de MM. Blum, Dutreil et Pasquet.

3. *J. O.*, 24 février 1923, Ch., Débats, p. 784 à 795 et 24 février, p. 808 à 813.

pons de valeurs mobilières françaises ou étrangères, de produire un carnet individuel sur lequel l'établissement payeur a l'obligation d'inscrire la date du paiement et le montant des coupons payés. Ce carnet ne peut-être utilisé qu'après avoir été préalablement présenté au contrôleur des contributions directes. Celui-ci vise le carnet, l'enregistre et lui attribue un numéro d'ordre, numéro correspondant à celui d'un registre qu'il tient.

Tel est le système (1) qui au premier abord se recommande par une incontestable simplicité.

Le registre fait connaître au Contrôleur tous les possesseurs de valeurs mobilières de sa circonscription *imposables ou non* à l'impôt général. Cette indication présente pour lui un intérêt particulier, car elle le met à même de rechercher les contribuables qui échappent indûment à l'impôt, bien que leurs ressources soient supérieures au minimum d'exemption.

La simple lecture du livret révèle au contrôleur le montant des revenus encaissés; le fraudeur, qui omettrait de faire figurer une partie des sommes perçues sur sa déclaration d'impôt global, serait immédiatement découvert. Les conséquences de cette mesure ne sont pas moins importantes au point de vue de l'impôt successoral. Bien que le carnet ne renseigne le fisc que sur le montant des revenus, les héritiers ne pourraient cependant faire disparaître les valeurs au porteur trouvées dans la succession; le procédé frauduleux de don manuel deviendrait également impossible.

Le carnet présente en outre cet avantage incontestable de faire connaître les revenus mobiliers de chaque assujetti au contrôleur sans que ce dernier ait à classer, rassembler des documents épars, sans qu'il ait même à se déplacer. La vérification avec un tel système est immédiate et complète, exempte des erreurs et des lacunes inhérentes

1. Doc. Par., Chambre, n° 5274, p. 20, 1922; Rapport de M. Bokanowski, Débats. — Ch., 1923, p. 725 et suiv.; Séance du 18 février 1923. — Discours de M. Bokanowski, 22 février 1923, *J. O.*, p. 792 et p. 808.

au contrôle par éprouves, que le bordereau et le droit de communication permettent seulement de réaliser.

Pour ce motif, on l'a fait remarquer, le carnet de coupons serait une garantie pour le contribuable. Garantie que le mode de contrôle organisé par les articles 9 et 16 de la loi du budget de 1925 rendait fort précieuse. En effet, il constitue un titre opposable au contrôleur; et quand ce dernier aurait recours à la taxation d'office, le carnet permettrait à l'assujetti de faire la preuve de la sincérité de sa déclaration par-devant la juridiction contentieuse (1).

On affirme de plus n'entraver en rien le jeu de crédit public par le mécanisme du livret de coupons : le porteur de valeurs mobilières ne se trouverait pas gêné dans ses habitudes : quoi de plus simple que d'obtenir un visa avant de procéder à l'encaissement?

Ce mode de contrôle ne fut cependant pas retenu par le ministre des Finances (2). C'est qu'en effet à l'examen les inconvénients en apparaissent réels tant pour le contribuable que pour l'établissement de crédit (3).

Le contribuable obligé de présenter son livret pour visa, selon toute probabilité, n'obtiendra pas satisfaction immédiatement à cause de l'encombrement qui règne déjà dans les bureaux des contrôleurs. Force lui sera de laisser son livret aux mains de ce dernier pendant un certain délai, d'où impossibilité pendant ce laps de temps d'encaisser à la banque. Le problème se complique encore si l'on songe que nombre d'assujettis (Sociétés, gens d'affaires, ou simples particuliers) ont des comptes dans plusieurs banques à la fois. Comment assurer les encaissements à effectuer le même jour? Comment le carnet circulera-t-il de banque à

1. M. Bokanowski, 1923, *Débats Ch.*, p. 792.

2. Discours de M. de Lasteyrie. Séance du 23 février 1923, p. 817 et suivantes.

3. Coudere, thèse, *L'évasion des valeurs mobilières devant l'impôt général sur le revenu*, p. 181.

banque (1) ? Sans doute, on peut laisser le soin de ces opérations à la charge des banques; mais cette tâche nouvelle se traduirait par une augmentation des frais et ce serait encore le contribuable qui en fin de compte supporterait le coût du système.

L'institution du carnet aura, de plus, pour résultat de renseigner chaque maison de crédit sur la situation de ses clients dans un établissement voisin: ce qui serait délibérément violer le secret des affaires.

Enfin, assurent les adversaires du système, la fraude resterait cependant possible: les particuliers arriveraient aisément à se faire délivrer plusieurs carnets; les banques seraient incapables de vérifier l'identité de l'encaisseur.

D'ailleurs rien ne permet d'affirmer que toutes les banques inscriraient scrupuleusement sur les carnets la totalité des revenus encaissés par les assujettis qui se présenteraient.

Tels sont les divers arguments en présence. Quoi qu'on en dise cependant, un semblable procédé de contrôle ne saurait rester inopérant à l'égard de la fraude. N'est-il pas à croire que le redevable devant une probabilité très grande d'être découvert hésitera à continuer ses agissements frauduleux. Au lieu de se réduire à une simple omission, le délit exigera désormais un acte positif, délibéré. Les mentions portées par les banques sur le livret seront, somme toute, exactes, celles-ci n'ayant guère intérêt à tromper le fisc. L'objection la plus sérieuse est de l'ordre économique: on peut craindre que les formalités imposées aux porteurs de valeurs n'amènent un ralentissement, une véritable paralysie des affaires.

Le bordereau. — C'est devant cet argument que le projet fut retiré. Le bordereau (2) fut précisément adopté parce

1. Déclaration de M. Lehideux, président du Syndicat des Banquiers, *Temps* 8 février 1923.

2. Proposé dans le projet de Budget de 1923, art. 8, Doc. par.,

qu'il ne présentait pas les mêmes inconvénients à ce point de vue.

Le bordereau n'est qu'une transformation du système précédent, simplifié en ce qui concerne les formalités incombant au contribuable. Toute personne se présentant dans un établissement faisant profession de payer des intérêts, dividendes ou revenus, ne peut procéder à encaissement qu'en donnant sur un bordereau sa signature, son nom et son adresse. Le bordereau doit être présenté sur réquisition de tous agents de l'Enregistrement ou des Contributions directes prévus par la loi.

Si l'on se place au point de vue du contribuable, on peut dire que cette mesure n'est guère susceptible de modifier ses habitudes matérielles; elle ne fait que généraliser et rendre obligatoire l'emploi du bordereau d'un usage déjà courant.

Il n'en est pas de même des banques : car celles-ci sont chargées du classement des bordereaux, tâche énorme et dont l'accomplissement assumés aux lieu et place de l'Administration aurait pour résultat d'alourdir le fonctionnement des services et de grossir encore les frais généraux.

Que faut-il penser de ce moyen de contrôle au point de vue fiscal (1)? Nécessite-t-il réellement cette appréciation : « C'est une mesure qui serait bonne pour un peuple de niggards, puisqu'elle se contente de la première apparence vengue; on peut la définir ainsi : une montagne de paperasses, un maximum d'apparence, un minimum de rendement (2). »

Il est indiscutable que le système de bordereau garantit les intérêts du Trésor d'une façon moins efficace que le carnet. Il oblige les contrôleurs, qui ne pourraient naturellement vérifier tous les bordereaux, à opérer par sondages;

n° 4220, p. 497, 1922, repoussé alors par la Commission des Finances, ce système ne fut adopté qu'en 1924. Loi du 22 mars 1924, art. 61 à 67.

1. La critique du système a été faite par M. Bokanowski. Séance du 22 février 1923, p. 791.

2. M. Forgeot. Séance du 14 février 1924, Chambre.

cette méthode rend les omissions inévitables et ne peut donner l'assurance que toute inexactitude dans la déclaration du contribuable sera découverte.

Des personnes malhonnêtes ne manqueront pas d'aller toucher leurs coupons dans les établissements éloignés ou bien « d'éparpiller leurs opérations dans l'espoir que la totalisation échappera au contrôleur ». Le ministre, il est vrai, a par avance répondu à cette objection : « Quand un contribuable de Bordeaux aura fait des déclarations manifestement insuffisantes, l'Administration enverra une demande de renseignements à Paris. Les agents de Paris, grâce aux éléments d'information centralisés entre leurs mains, pourront effectuer dans les diverses banques les recherches nécessaires pour retrouver le compte qui leur a été signalé. »

Le fraudeur d'ailleurs tournera aisément la difficulté en faisant procéder à l'encaissement par une personne interposée; car les banques assureront difficilement la vérification de l'identité de celui qui présentera le coupon à leurs guichets.

Enfin, malgré toutes les précautions prises, telles que l'affidavit, l'encaissement des coupons par une banque étrangère laisse une large porte ouverte à la fraude.

L'efficacité du bordereau dépend en définitive de la façon dont l'Administration est à même d'utiliser les renseignements mis à sa disposition; c'est un problème d'organisation qui se pose et c'est parce qu'il a pu être heureusement résolu aux Etats-Unis que le bordereau a pu y donner des résultats satisfaisants. Il faudrait à cet effet mettre sur pied tout un système de renvois, de fiches, de dossiers individuels. Mais la façon vraiment défectueuse dont s'opère encore aujourd'hui l'expédition des renseignements pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole et la transmission des mutations cadastrales, permet de se demander si l'Administration serait à même de

mener à bien une tâche aussi complexe. Or, les bordereaux des coupons concernent non pas 600.000 personnes, comme les mutations foncières, mais de 3 à 10 millions de rentiers et s'appliquent à des valeurs singulièrement plus mobiles que la terre (1).

Si l'on suppose, d'autre part, la dépense qu'entraînerait l'augmentation du personnel nécessaire à mettre en œuvre les bordereaux, si l'on songe au temps que pourra prendre pour une seule vérification l'examen des bordereaux accumulés, chaque contribuable pouvant faire encaisser ses coupons quatre fois par an dans plusieurs établissements différents, on conçoit que le rendement final du système puisse en être diminué (2). Il faudrait en tout cas des années d'adaptation et de mise au point avant qu'un résultat positif soit atteint.

Or tel ne devrait pas être le cas.

Le 22 février 1925 un décret suspendait l'application du bordereau. Les motifs invoqués étaient autant la difficulté pratique de mise en œuvre, que les répercussions économiques fâcheuses que celle-ci entraînait à sa suite.

« Le bordereau des coupons, affirmait-on, réalise ce paradoxe de *nominativer* le coupon, alors que le titre est au porteur (3). » L'objection ne semble guère contestable. Tandis que le titre au porteur reste une valeur essentiellement mobile, le bordereau tend au contraire à entraver la libre circulation du coupon qui fait corps avec le titre, à lui donner, ne fut-ce que pour un instant, un état civil.

Mais n'est-ce pas là précisément, puisque c'est l'anonymat du coupon qu'on veut abolir, l'objet de l'institution, son

1. *Bulletin Quotidien*, 1924, 32 A. 9 et 222 R.

2. Ed. Julia, *Revue politique et parlementaire*, juillet 1922; Albert Hermet, *L'inquisition fiscale dans les Banques*, p. 7, — *Bulletin Quotidien*, 20 février 1922, A. 8.

3. Paroles du Président du Conseil, Ch. Débats, Séance du 16 février 1925, p. 902.

utilité mêmes au point de vue fiscal? défaut sans doute, mais défaut qui est réduit au minimum et que toute autre mesure — le carnet de coupons notamment — a l'inconvénient d'exagérer encore.

Les objections économiques sont plus graves, peut-être parce qu'elles attaquent le principe même du contrôle.

La mise en œuvre du bordereau effraya les détenteurs de capitaux; la crainte qu'inspirait cette mesure eut pour résultat d'empêcher un certain nombre de personnes d'encaisser le montant de leurs coupons échus; les particuliers préféreraient laisser grossir le solde de leur compte dans les établissements de crédit plutôt que de donner délibérément ouverture à un bordereau à leur nom (1).

Cette circonstance en outre pouvait avoir sur l'équilibre monétaire du pays les conséquences les plus graves : en portant les rentiers à conserver leurs coupons dans l'espoir de jours meilleurs, l'application du bordereau avait pour résultat de ralentir la circulation des moyens de paiement et de rendre le besoin d'inflation monétaire plus pressant. Le mécanisme de la vie économique risquait d'être entravé; le crédit de l'État qui, pour le renouvellement des valeurs du Trésor, avait besoin de confiance menaçait d'être atteint.

Il fallait en effet constater une recrudescence de l'évasion des capitaux qui se hâtaient de chercher à l'étranger un refuge contre les indiscretions du fisc. Or, contre ce danger, il semble impossible de lutter d'une façon efficace, si ce n'est au prix de mesures qui n'auraient été tolérées de personne : « Malgré tous nos efforts, disait le ministre des Finances, il nous a bien fallu reconnaître, qu'il n'y avait plus place que pour deux solutions : ou l'abandon du bordereau de coupons ou le rétablissement du contrôle postal tel qu'il fonctionnait pendant la guerre (2). » Seule la perspective de se

1. La présentation des coupons aurait diminué dans la proportion de 78 à 80 0/0. *Bulletin quotidien*, 24.1.25 A. 16 et 12.22.25. A. 11.

2. Séance du 19 février 1925, p. 1001. Ch. Débats.

heurter dans la plupart des autres pays à des mesures aussi rigoureuses que celles pratiquées en France aurait pu amener les personnes qui exportaient leurs capitaux à renoncer à cette pratique : « Le mal vient, puisque nous voulons « poursuivre les fraudeurs, de ce que, si vous n'avez pas une « législation internationale obligeant partout au paiement « des coupons sur bordereau, vous appliquerez le bordereau « au détriment du pays qui se le sera donné (1). » Ces paroles sont graves parce qu'elles montrent une fois de plus que l'établissement de mesures de contrôle efficaces ne peut être l'œuvre d'un seul pays et qu'il ne saurait être que le fruit de la collaboration d'un grand nombre d'Etats.

2^o *Mesures en faveur du titre nominatif.* — L'impôt sur le revenu, autant d'ailleurs que l'impôt successoral s'accommode assez mal de cette « forme si fuyante de propriété » qu'est le titre au porteur, dont le caractère distinctif est l'anonymat. Le titre nominatif au contraire permet au fisc de suivre aisément tous les mouvements de la matière imposable; la loi prescrit en effet la communication des registres à souche et des registres de transfert et de conversion de titres, ainsi que de toutes les pièces et documents relatifs au transfert.

Un autre argument a été invoqué en outre en faveur du titre nominatif : ce serait un moyen de contrôle permettant d'empêcher la richesse nationale de tomber entre les mains de sociétés étrangères.

Devant de tels avantages certains n'ont pas hésité à demander la suppression du titre au porteur. D'autres au contraire se contentent d'en généraliser l'emploi par une série d'avantages accordés au titre nominatif.

1^o La suppression du titre au porteur avait déjà été

1. Séance du 16 février 1925, p. 902, Débats, Chambre. Paroles du Président du Conseil.

proposée en 1906 par M. Ch. Dumont (1). Depuis lors, en 1920 notamment, d'autres tentatives ont été faites (2) en ce sens. En 1923, M. Charles Baron présentait un contre-projet ayant le même objet (3).

L'exemple des législations étrangères fut souvent invoqué; on fit valoir qu'aux Etats-Unis et en Angleterre la forme nominative est pour ainsi dire la seule en usage.

Il convient en réalité de se montrer extrêmement circonspect lorsque l'on prétend tirer argument de la pratique étrangère. C'est qu'en effet, le titre nominatif américain à l'inverse du titre nominatif français circule avec une très grande facilité. Il se transmet en principe par endossement : la signature du vendeur est accompagnée de celle du broker et d'un témoin. L'acheteur n'a pas de signature à donner : l'endos peut être à son nom ou laissé en blanc; l'usage de l'endos en blanc achève donc de donner au titre américain une physionomie comparable à celle de notre titre au porteur. Quant à l'argument tiré de la pratique anglaise, il ne paraît pas moins sujet à caution en raison des conditions de fait et de droit qui caractérisent le marché et la législation anglaises.

Le mécanisme de la négociation des titres nominatifs en Angleterre apparaît plus simple que chez nous. Le vendeur reçoit immédiatement le prix des titres nominatifs aliénés contre remise de titres ou de récépissés fournis par l'établissement débiteur et du bordereau de transfert signé par lui. La certification de signature peut-être faite sans concours d'un officier public. L'acheteur n'a plus qu'à faire immatriculer les titres à son nom (4).

Mais de plus il faut remarquer que, si ce système fonc-

1. Chambre, séance du 12 juillet 1906.

2. Amendement à l'article 43 de la loi du 25 juin 1920. Ch., première séance du 20 avril 1920. Sénat, première séance du 21 mai 1920.

3. J. O., Débats Ch., 28 février 1923.

4. Germain Martin, *La situation financière de la France*, p. 467.

tionne en Angleterre à la satisfaction de tous et y permet la réalisation de liquidations aisées, c'est surtout en raison de conditions de fait tout à fait particulières au marché anglais. « En effet, si l'on établit, d'une part, le rapport entre « le nombre des transactions et le nombre des transferts à « effectuer, on constate que, pour un même nombre de transactions, il faudrait faire beaucoup plus de transferts « à Paris qu'à Londres; et si, d'autre part, on recherche le « rapport entre le montant des transactions et le nombre de « transferts, on trouve que, pour un même montant, les « transferts seraient nécessairement plus nombreux à la « Bourse de Paris qu'au Stock Exchange (1). »

L'explication de la première constatation doit être recherchée dans ce fait que sur le marché anglais le terme est beaucoup plus développé que le comptant; la concentration des fortunes explique la deuxième remarque, car, d'une façon générale, chaque transaction porte sur un montant plus élevé à Londres qu'à Paris.

En deuxième lieu, les conditions de droit en France et en Angleterre ne sont pas les mêmes. Les retards qui entravent la circulation des titres nominatifs sur le marché parisien et dont la source doit être recherchée, nous le verrons, dans les difficultés contentieuses de transferts, sont inconnus à Londres : la législation anglaise des incapables et l'institution juridique des Trustees déchargent les intermédiaires (brokers et sociétés) de toute responsabilité. La mobilité des titres en est largement accrue.

Il semble d'ailleurs que depuis quelques années la faveur accordée au titre nominatif par le public anglo-saxon aille plutôt en diminuant. On a constaté qu'à la suite de l'augmentation de l'impôt sur le revenu un certain nombre de titres nominatifs étaient convertis au porteur.

L'exemple de l'Italie ne paraît pas plus convaincant :

1. Cf. à ce sujet article de M. Jean Decoudré. *Revue de Paris*, 1^{er} mars 1925.

l'application du décret-loi supprimant le titre au porteur devait être suspendu moins d'un an après sa promulgation (21 août 1921). Le système italien cependant prévoyait les modalités de transmission les plus simples; la transmission était opérée non seulement par le changement d'inscription sur les registres, mais aussi par voie d'endossement.

On devait retrouver certains traits de la législation italienne dans une proposition de M. V., Auriol et Blum (1) : le titre au porteur serait transformé en titre à ordre dont le transfert se ferait par endossement, mais dont le possesseur resterait néanmoins connu du fisc : toute transmission serait en effet notifiée au siège de la société par lettre recommandée ou par voie extrajudiciaire. « L'état civil » du titre serait ainsi établi. Un tel titre comme la lettre de change, à laquelle il s'apparente, conserverait cependant une mobilité très grande, puisqu'il pourrait se transmettre d'une façon instantanée. On prétend ainsi concilier les exigences du contrôle avec la facilité de circulation du titre au porteur.

Ce système ne fut cependant pas retenu en 1921, l'obligation de l'endossement modifiant complètement la nature du titre au porteur; il équivalait, certains l'assuraient, à la mort du titre au porteur, sans toutefois rendre la fraude impossible.

Il y a là cependant une idée intéressante qui a été reprise. La création d'un titre mixte, d'un titre au porteur transmissible par endossement, ne parût pas impossible, à la condition que pour sauvegarder les intérêts du Trésor, les endossements fussent l'objet de transcriptions sur les registres des sociétés émettrices.

C'est dans cette voie que les recherches de l'Administration semblent se diriger; une commission a été chargée de l'étude de cette question au mois de Juillet 1923; elle avait

1. Débats parlementaires, 1924, p. 973, 6 mars 1923.

pour mission de rechercher une formule permettant de concilier la mobilité propre au titre au porteur avec l'établissement du contrôle (1). Le 20 février 1925 un projet de loi (2) était déposé ayant pour objet de créer le titre à ordre; les modalités de ce nouveau titre sont très voisines de celles prévues par M. L. Blum, mais comportent des améliorations « dont quelques-unes sont empruntées à la législation italienne la plus récente ». L'endossement n'opère transfert de propriété que s'il a fait l'objet d'une inscription sur le répertoire d'un officier ministériel et sur le registre des sociétés émettrices. Ce sont là de solides garanties données au Trésor qui, pourtant, laissent subsister la mobilité du titre. Aussi doit-on souhaiter que le titre à ordre ne tardera pas à entrer en usage.

2° La solution intermédiaire qui a toujours eu les sympathies du législateur est celle qui consiste à favoriser le titre nominatif au détriment du titre au porteur sans toutefois supprimer ce dernier. Accorder au titre nominatif des avantages fiscaux importants, faciliter sa circulation, assouplir le mécanisme des transferts, tel est le but à atteindre.

Trois problèmes se posent donc : la question fiscale, celle des transferts, celle des mutations.

Il fallait augmenter le taux des impôts frappant le titre au porteur et les augmenter dans des proportions telles que le porteur du titre ait un intérêt réel au point de vue de la perception de ses revenus à le mettre spontanément au nominatif (3).

Les encouragements aux propriétaires de titres nominatifs déjà esquissés en 1908 ont été encore accentués ces dernières années.

1° Le taux du droit *annuel* de transmission est de 0 fr. 84

1. Déclaration du Ministre des Finances, *J. O. Débats*, p. 976, 1924.

2. Docu. Parl. n° 1299. Chambre. (Séance du 20 février 1925.)

3. Le système a été développé à la Chambre des Députés notamment par M. Lotcheur, séance du 7 novembre 1922 et du 27 février 1923 et combattu par M. Auriol le 5 mars 1923.

pour les valeurs au porteur (1), alors que le titre nominatif ne donne lieu à perception dudit de transmission (1 fr. 08), que *lors de sa transmission effective*.

2° La conversion des titres au porteur en titre nominatif est gratuite.

3° Le droit de conversion des titres nominatifs en titres au porteur est de 2 fr. 40 0/0; mais la restitution de ce droit est possible sous certaines conditions quand les titres, qui ne peuvent être cédés sous la forme nominative, ont été transformés en titres au porteur pour être ensuite à nouveau convertis en valeurs nominatives.

4° Le remboursement de la moitié de l'impôt sur le revenu de certaines valeurs mobilières est possible sous certaines conditions, notamment s'il s'agit de valeurs nominatives (Loi du 25 juin 1920, art. 51).

On constate, en fin de compte, qu'il existe deux traitements pour les valeurs nominatives :

Le traitement le plus favorable, c'est-à-dire le droit de 1 fr. 08 qui frappe les conversions de valeurs nominatives.

Le traitement le moins favorable qui frappe la conversion au porteur des valeurs nominatives.

Deux dispositions dans la pensée du législateur devaient légitimer ces droits.

a) L'article 17 (loi du 31 juillet 1920) prévoyait la restitution du droit de 2 0/0 au profit des propriétaires qui auront remployé intégralement en valeurs nominatives les sommes provenant de la vente. Mais cette faculté en raison de multiples conditions posées est restée inopérante (2). Le remploi doit être effectué dans le délai d'un mois à dater de la conversion (il faut que la vente et l'achat soient réalisés dans le mois qui suit la date de la conversion des titres aliénés); l'Administration n'admet pas un remploi effectué avant la conversion des titres aliénés. Or il se pro-

1. Art. 76. Loi de Budget de 1925.

2. Docu. Parl. Ch., n° 195, p. 404, 1924.

duit souvent en pratique que la vente et l'achat précèdent la conversion des titres aliénés; la restitution des droits n'est pas alors accordée, le fait que l'achat soit réalisé avant la vente n'altérant cependant en rien le caractère valable d'un emploi. — La législation actuelle prévoit en outre l'obligation de remployer intégralement le prix de la vente. Rien ne devrait cependant, semble-t-il, s'opposer au remboursement du droit de 2 0/0 sur la fraction des titres remployés.

On conçoit que le caractère rigoureux de ces conditions ait singulièrement restreint l'application de l'article 17.

Aussi, afin de faciliter le remboursement du droit de 2 0/0 un projet de loi (1) prévoit-il la prolongation du délai pendant lequel le remboursement doit être opéré; le délai est porté à trois mois. Le remploi intégral, d'autre part, n'est plus nécessaire.

b) L'article 49 de la loi du 25 juin 1920 admettait la possibilité de négocier les valeurs mobilières sous la forme nominative. Mais la commission chargée de la mise en application du principe a dû reconnaître qu'il était pratiquement impossible de réaliser les négociations sous la forme nominative.

On aboutit dès lors à faire bénéficier du traitement le plus avantageux les valeurs les moins intéressantes au point de vue qui nous occupe, celles qui se négocient exclusivement sous la forme nominative, alors que les valeurs qu'il conviendrait de favoriser sont soumises au traitement le moins avantageux.

Le but à atteindre en fait était manqué.

Pour ne pas maintenir un traitement différentiel aussi injustifié, il faudrait supprimer le droit de 2 0/0 ou le ramener au même taux que le droit de transfert actuel.

Une suggestion intéressante a été faite en vue d'inciter les propriétaires de titres étrangers au porteur à les faire

1. Docu. Parl. Ch., n° 1299 (Séance du 20 février 1925).

convertir en titres nominatifs. La législation actuelle soumet les actions ou obligations émises par les sociétés étrangères qui ont un représentant responsable en France à un impôt qui est le même pour les titres nominatifs et pour les titres au porteur. La société étrangère est tenue de payer la même taxe sur la totalité des titres qui forment la quotité imposable. Ne serait-il pas possible de faire bénéficier les titres nominatifs étrangers du même droit de circulation que les titres des sociétés françaises? Les opérations que les bureaux des sociétés étrangères exécutent sur les titres circulant en France nécessitent la tenue de registres sur lesquels sont mentionnés les noms des porteurs. Quoi de plus facile pour ces sociétés que de justifier d'un certain nombre de titres nominatifs, cette justification étant faite dans des conditions de garanties semblables à celles qui existent pour les sociétés françaises.

Néanmoins il est à craindre que les efforts du législateur en faveur du titre nominatif restent vains; les aggravations de charge même plus marquées à l'encontre du titre au porteur ne compenseront jamais, il est à craindre, les inconvénients de ce dernier au point de vue de la transmission.

C'est tout d'abord la question du transfert en Bourse (1) que le législateur s'est efforcé de résoudre : deux dispositions principales avaient été prises :

1^o En modifiant l'article 47 du décret du 7 octobre 1890 qui impose aux agents de change l'obligation de ne se livrer que des titres au porteur, sauf lorsqu'il s'agit de valeurs essentiellement nominatives, la loi du 25 juin (art. 49 § 3) avait décidé que la négociation et le transfert des titres devaient se faire sous la forme nominative. Peut-être avait-on craint que l'obligation de convertir les valeurs en titres au porteur ne devienne une invitation à les laisser

1. Cf. A ce sujet Bezard-Falgas, *Traité théorique et pratique du contentieux des transferts*.

sous cette forme? C'est en réalité le souci unique d'accélérer le règlement des opérations qui a inspiré le législateur.

La réforme n'a d'ailleurs jamais été appliquée, le règlement d'administration publique qui devait déterminer les modalités de la négociation sous la forme nominative n'étant jamais paru. La commission chargée de l'élaborer a en effet reconnu que le titre au porteur est seul susceptible de se prêter aux diverses combinaisons de l'offre et de la demande; sa mobilité lui permet de satisfaire aux conditions de rapidité exigées alors que la négociation sous la forme nominative deviendrait une cause de lenteur, car elle entraînerait des divisions de titres toutes les fois que le certificat nominatif du titulaire vendeur comprendrait plus de titres que l'acheteur n'en demande ou qu'il s'agirait d'une vente à plusieurs acheteurs représentés par des agents différents (1).

On a en outre reproché à cette disposition nouvelle d'entraîner, au cas où un marché de valeurs nominatives aurait été créé, une différence de cours entre titres nominatifs et titres aux porteurs d'une valeur déterminée.

2° La loi du 31 juillet 1920 (article 16) a d'autre part édicté des règles nouvelles destinées à hâter la livraison des titres et le paiement. Selon l'article 16, c'est l'agent de change acheteur qui doit poursuivre la régularisation de la vente lorsqu'il s'agit de transfert simple, c'est-à-dire non appuyé de pièces contentieuses. L'agent de change doit payer son prix à son confrère vendeur contre remise du titre accompagné d'une déclaration de transfert signée par le titulaire et certifiée par l'agent vendeur.

Ici encore la loi paraît avoir manqué son but : « La rapidité même du règlement du prix compromet la sécurité de l'opération. La transmission de la propriété d'un titre « nominatif à l'égard des tiers ne s'opère en effet que par le

1. Doc. Parl., 1922, n° 5106, Chambre.

« moyen du transfert sur les livres de la société émettrice. Si celle-ci est amenée à refuser un transfert après paiement des prix au vendeur, l'affaire ne peut se résoudre qu'après un recours contre le vendeur qui peut être insolvable. » (1)
En somme, à l'expérience, la loi de 1920 s'est révélée inopérante en ce qui concerne la simplification et la rapidité plus grandes des transferts. De nouvelles modifications paraissent nécessaires (1) :

1^o Les agents de change ne devraient se livrer entre eux des titres nominatifs que dans le cas unique où la négociation porte sur des valeurs qui ne peuvent faire l'objet d'une conversion au porteur, c'est-à-dire de titres essentiellement nominatifs.

2^o C'est l'agent de change vendeur qui devrait être chargé de la régularisation de la vente. Ainsi l'agent de change acheteur ne risquerait-il plus de se trouver à découvert, comme cela est possible avec la solution adoptée par la loi de 1920, au cas où la société émettrice refuserait le transfert.

3^o On espère obtenir une plus grande rapidité en imposant un certain nombre de délais tant à l'agent de change qu'à la société émettrice. C'est en effet celle-ci qui le plus souvent, par les lenteurs qu'elle apporte à opérer le transfert, se trouve être la cause du retard des opérations.

Le projet ne fait donc en somme que de reprendre, en les mettant au point et en les précisant, les dispositions qui avant 1920 réglaient déjà le mécanisme des transferts. Il renonce à rendre les titres nominatifs obligatoires et s'efforce seulement, en utilisant judicieusement les avantages des titres au porteur, de rendre les transferts plus faciles, plus rapides et moins coûteux.

Aux mesures destinées à faciliter le transfert doivent s'ajouter, pour que les tentatives en faveur du titre nomi-

1. Docu. Parl., n° 7194. Chambre 1924. Les dispositions de ce projet ont été reprises par M. Clémentel et sont actuellement soumises aux délibérations de la Commission des Finances (N° 1299, 1925).

natif soient complètes, des dispositions pour rendre les mutations plus aisées.

Il faut en effet, pour obtenir mutation d'une valeur, produire des expéditions ou extraits d'actes dont la délivrance exige des formalités longues et coûteuses. Des délais sont rendus inévitables par les lois qui protègent les incapables; il faut rechercher si le titre n'appartient pas à un mineur, à un interdit ou à une femme mariée, si le remploi en autres valeurs nominatives n'est pas obligatoire, s'assurer que la législation des incapables est bien observée. Cette tâche incombe précisément aux intermédiaires qui en sont tenus pour responsables. Un client peut intenter une action en responsabilité contre un agent qui a prêté son ministère à une cession provenant d'une personne incapable de céder son titre. On conçoit dès lors que les vérifications d'une telle amplitude n'aillent pas sans entraver la circulation des valeurs nominatives. Ce sont donc en définitive les exigences de la législation des incapables qui déterminent les conditions dans lesquelles s'opèrent les mutations des titres nominatifs.

Leur modification entraînerait la refonte entière d'une partie de nos institutions juridiques, tâche immense dont l'étude ne nous appartient pas.

Il faudrait d'autre part atténuer les responsabilités des tiers qui participent aux transferts : c'est alors toute la question du monopole des agents de change qui se pose.

Le législateur jusqu'à présent ne s'est pas encore attaqué à des problèmes d'une telle portée; il n'a envisagé que des améliorations de détail à apporter aux opérations de mutation.

La loi du 25 juin 1920 (art. 49 § 4) autorisait les propriétaires de titres à recourir au certificat de propriété dans des conditions à déterminer par un règlement d'administration publique. Or, ce règlement n'étant pas paru, les sociétés se sont refusées à en accepter l'emploi. Il faudrait rendre le certificat obligatoire : ainsi seraient déchargés

d'une partie de leur tâche de vérification établissements émetteurs et agents de change. Le caractère obligatoire de la délivrance du certificat conformément à la procédure de la loi du 28 Floréal an VII (art. 6) apparaît non seulement « comme une cause de simplification, mais tendrait « aussi à l'unification de son emploi (1) ».

La création d'un Office National des Transferts et Mutations a de plus été proposée. Cet organisme aurait pour mission de vérifier la régularité des pièces justificatives exigées, d'assurer dans la mesure du possible l'unité de jurisprudence, d'assurer l'application des réformes proposées.

Telles sont les tentatives de l'ordre fiscal et juridique qui ont été faites pour étendre et faciliter l'emploi du titre nominatif.

Les conséquences de la nominalisation (2). — Mais encore faudrait-il que les sacrifices faits en faveur du titre nominatif fussent compensés par des avantages fiscaux certains. Le titre nominatif suffirait-il à couper court à la fraude? permettrait-il de suivre avec une exactitude suffisante tous les mouvements de la matière imposable? Si une semblable tâche peut présenter des difficultés lorsqu'il s'agit de valeurs appartenant à un simple particulier, il semble qu'elle devient presque insurmontable à l'égard des transactions effectuées par les hommes d'affaires ou les banquiers. Bien qu'il soit impossible d'évaluer le volume des mutations effectuées hors bourse ou en bourse, l'Administration ne suffirait pas sans doute à tenir à jour les dossiers des fortunes, quelque réduite que fût d'ailleurs l'activité du marché par suite de la nominalisation. Il est à redouter que des omissions, des erreurs, iné-

1. Docu. Parl., n° 7194, Chambre, 1924.

2 Germain Martin, *La situation financière de la France*, p. 478 et suiv. Baudot, *Les conséquences économiques et financières de la suppression des titres au porteur*. Thèse Lyon, 1922.

vitables lorsqu'il s'agit de comptes aussi complexes à tenir, laissent le champ libre aux fraudeurs.

Mais, de plus, on peut se demander si la disparition du titre au porteur serait réellement conforme aux intérêts du Trésor. Comment concilier une telle politique avec les efforts faits en faveur de l'anonymat des rentes ou des bons de la défense? Ne faut-il pas voir là la reconnaissance tacite de l'utilité économique du titre au porteur (1)?

Le titre nominatif implique une immobilisation relative des capitaux engagés, le titre au porteur leur laisse toute leur mobilité. Le rentier qui achète une telle valeur attache beaucoup d'intérêt à la possibilité qu'il a de la transformer facilement en argent ou en autres valeurs. Il en sera de même du banquier ou de l'homme d'affaires pour qui la rapidité de la vente est une condition essentielle de l'emploi de ses disponibilités en titres au porteur. Tout le mécanisme du crédit est lié à cette faculté. La supprimer ou seulement y mettre des entraves, c'est imposer en partie à la valeur l'immobilité du bien qu'elle peut représenter.

Ce serait du même coup ruiner l'activité du marché, paralyser les négociations à terme et au comptant. Le fonctionnement des liquidations et de l'arbitrage, la pratique du report deviendraient impossibles. La condition de ces diverses opérations n'est-elle pas en effet l'assurance que le titre est net de toutes charges et immédiatement réalisable?

Il ne faudrait pas négliger enfin la fonction des valeurs au porteur dans le mécanisme des changes. La spéculation internationale se sert du titre au porteur à l'égal de la traite et de la lettre de change. La nominalisation affecterait gravement la solidité des cours et ne manquerait pas de porter atteinte à la valeur de notre devise.

Ainsi de toutes les mesures de contrôle proposées, celle-ci

1. Discours de M. de Lasteyrie. Chambre, séance du 5 mars 1923, p. 965.

apparaît comme une des plus périlleuses pour le crédit public. Certes l'impunité de fraudeurs n'est pas liée à la prospérité des affaires, le législateur n'en est pas moins tenu d'agir avec une prudence particulière en cette matière où les susceptibilités sont si promptes à s'éveiller.

B) Mesures générales de contrôle

Celles-ci ne s'appliquent pas d'une façon particulière à la recherche de la fraude sur les valeurs mobilières; elles ont pour objet de renseigner le fisc d'une façon générale sur la nature du revenu des contribuables.

Telles sont :

Les pouvoirs d'investigation du fisc dans les banques;

L'impôt assis sur le capital;

Les mesures de contrôle de l'impôt successoral.

A ces dernières nous ne nous arrêterons pas; mais il faut cependant faire remarquer que le contrôle des successions est un auxiliaire indispensable du fisc dans la tâche qui lui incombe (1).

1^o *L'extension des pouvoirs d'investigation du fisc dans les banques.* — Le législateur utilise depuis longtemps, pour le contrôle, l'intermédiaire des banques, sociétés, compagnies, assureurs...; aussi l'administration dispose-t-elle déjà d'un faisceau compact de prérogatives connues sous le nom de droit de communication (2). Celles-ci apparaissent toutefois à l'heure actuelle comme notoirement insuffisantes devant l'extension du rôle joué par les banques dans la vie économique du pays; il a fallu envisager leur extension, leur coordination, préciser les conditions de mise en œuvre.

Seule, à l'heure actuelle, en effet l'administration de l'Enregistrement détient pour le contrôle de l'impôt successoral

1. Cf. Première partie, p. 127.

2. Conf. Loi du 21 juin 1875 et également les lois du 25 février 1901, 30 octobre 1903. Cf. 1^{re} partie, p. 128.

le droit de communication (1). C'est à elle que tous les titres, toutes les sommes déposées sont révélés à la mort du *de cuius*. C'est elle qui peut se faire montrer à tout moment « les registres, titres, pièces de dépense, de recette, de comptabilité des compagnies, assurances, entrepreneurs de transport ». Aussi est-ce seulement par ce long détour que les agents des Contributions Directes, chargés de l'assiette de l'Impôt global, sont informés des renseignements recueillis sur le compte des assujettis dont ils doivent établir la cote. — Mais de plus les documents qui se trouvent entre les mains des compagnies ou sociétés ne sont pas l'objet d'une vérification suivie et régulière : c'est au hasard des recherches qu'ils tombent sous les yeux du fisc. — Enfin le droit de communication joue seulement à l'égard des banques constituées en société par actions, de sorte que les banques privées y échappent.

Ce mode de contrôle destiné à l'origine à assurer le recouvrement de l'impôt sur les successions et du droit de timbre sur les valeurs mobilières demande à être adapté aux exigences nouvelles de l'impôt global. Il faudrait mettre directement à la disposition des agents des contributions directes les droits conférés actuellement à l'Enregistrement. — Les banques ou établissements privés devraient être soumis aux mêmes obligations que les sociétés anonymes, obligations auxquelles à l'heure actuelle (2) ils ne sont pas soumis (3).

De semblables dispositions constitueraient un puissant moyen de contrôle : car c'est par les banques que la fraude parvient à s'exercer avec le plus de facilité à cause des liens étroits qui les rattachent au marché financier inter-

1. L'administration des contributions directes ne peut en user pour le contrôle de l'impôt global. Cette interprétation a été confirmée par M. de Lasteyrie, Ch. 24 février 1923, *J. O.*, p. 817 et 818.

2. Cf. Projet de loi des Finances de 1923. Art. 7. Article de M. Allix *Revue politique et parlementaire*, juillet 1922.

3. La loi du 22 mars 1924 dans son article 64 avait consacré ces deux dernières dispositions, qui ont été abrogées par la loi de Finances du 13 juillet 1925 (Art. 23).

national; c'est donc là le point précis où l'action administrative a le plus de chance de se montrer efficace.

Cette observation n'avait pas échappé à l'auteur du projet de l'impôt sur le revenu, qui dès 1907, nous l'avons vu, posait le contrôle des banques comme une condition du fonctionnement de l'impôt nouveau. « Je ne dissimule pas, « devait-il dire, qu'il est très fâcheux qu'ait disparu... le « droit d'investigation dans les banques (1). »

Quand le fisc sera parvenu à établir avec solidité ce mode de contrôle, — époque d'autant moins éloignée qu'il n'est plus seulement question à l'heure actuelle de contrôle fiscale mais déjà de contrôle financier — l'évasion pourra être très efficacement combattue. Toutefois cet espoir n'a de chance de se réaliser que si l'exécution des opérations qu'il importe de surveiller et notamment le paiement des coupons de valeurs mobilières doivent rester concentrées dans les banques et ne pas se disperser pour échapper à l'emprise du contrôle « dans ces officines louches » dont un ministre des Finances déplorait la création. Afin de parer à ce danger, certains pays ont rendu obligatoire pour les propriétaires de titres, l'encaissement des coupons par l'intermédiaire des banques. Tel est le cas de l'Allemagne où le *Depotzwang* (loi du 8 septembre 1919) fut établi jusqu'au 30 juin 1925.

Tandis que certains se contentent ainsi d'obliger les banques à subir les investigations du fisc, d'autres pour qui cette mesure n'est pas suffisante, veulent les rendre en quelque sorte les collaboratrices du fisc et mettre à leur charge des obligations positives : il ne suffit pas de conférer à l'administration le droit d'examiner les livres; des investigations opérées au hasard risquent de laisser échapper les constatations les plus intéressantes, celles qui auraient pu mettre sur la trace du fraudeur. Aussi, afin de

1. M. Caillaux, Débats, Chambre, n° 3018, 2^e séance du 30 juin 1925.

faciliter la tâche du contrôleur, de lui permettre d'orienter ses recherches, a-t-on proposé de contraindre les banques à informer l'administration des personnes avec qui elles sont en relations régulières d'affaires et à l'avertir de l'ouverture des comptes de dépôt, des comptes courants ou autres. Ces renseignements permettraient au contrôleur de surveiller avec plus de facilité les opérations d'un contribuable suspect.

Tel était l'objet de l'article 6 du projet de budget de 1923 (1).

Ces propositions furent dès leur apparition sévèrement critiquées, taxées de vexatoires et d'inopérantes.

S'il peut paraître légitime que la Loi exige une déclaration des tiers pour les sommes qui ont le caractère bien défini de revenu, et qui sont directement l'objet de l'impôt, il est au contraire absolument inutile que le fisc cherche à avoir connaissance des mouvements de fonds : les renseignements concernant des dépôts de comptes courants peuvent n'avoir aucune relation avec le revenu taxable et les agents du fisc, en admettant qu'ils puissent tirer une indication positive de l'amas de documents qui chaque jour leur parviendraient, pourraient être tentés de confondre circulation de revenus et circulation de capital, tout au moins ils seraient fort embarrassés de faire le départ entre l'une et l'autre.

De plus, les banques seraient incapables d'exécuter les obligations mises à leur charge.

Régulièrement on ouvre un compte à chaque créance. Il faudra donc que les sociétés fassent établir un avis pour toutes les sommes qu'elles doivent à terme sous forme de traites ou d'acceptations. La plupart du temps le titulaire du compte n'est pas là pour établir l'avis exigé, car ces créances sont généralement arrêtées par correspondance

1. Docu. Par., 4220, p. 547, Chambre, 1922.

et rien n'indique dans le texte du projet comment il sera suppléé à l'absence de l'intéressé.

En ce qui concerne les banquiers, la rédaction de l'avis ne pourra être immédiatement exigée du client que pour les ouvertures de compte qui se font au guichet même; en pratique les ouvertures de comptes résultent très souvent d'envois de fonds, de virements, d'ordres de tiers. Faudrait-il suspendre alors l'exécution de toute opération jusqu'à ce que le titulaire ait envoyé un avis dûment rempli (1)?

Sans doute quelques-unes de ces difficultés proviennent-elles d'une rédaction défectueuse de l'article 6, il reste cependant que les obligations aussi touffues mises à la charge des banques risquent d'entraver d'une façon dangereuse le jeu des affaires et cela sans profit certain pour le Trésor. •

2^o *L'impôt sur le capital comme moyen de contrôle* (2). —

Les diverses modalités du contrôle jusqu'à présent étudiées perdraient beaucoup de leur efficacité, si elles étaient isolées; elles doivent être superposées et combinées: le contrôle doit se développer aussi bien en étendue qu'en profondeur. S'il était donc possible, par des procédés d'évaluation différents de ceux pratiqués actuellement dans l'impôt sur le revenu, de contrôler les déclarations, si par exemple l'on pouvait par une évaluation du capital vérifier les évaluations du revenu, la fraude deviendrait infiniment plus difficile à pratiquer; il lui faudrait échapper non plus à une, mais à deux vérifications. L'avantage d'un tel système serait double: il permettrait de découvrir l'existence de certains revenus jusque-là cachés, puis de vérifier leur valeur. Or cet avantage, l'impôt sur le capital semble précisément le réaliser. « En effet, par le rapprochement des déclara-

1. *Bulletin quotidien*, 20 mai 1922.

2. Proposition, n^o 3934, Doc. parl., p. 236, 1922 et n^o 197, p. 132, 1920, proposition Barthe.

« rations, il permet de contrôler l'impôt sur le revenu ainsi
 « que l'impôt sur les successions et c'est à ce point de vue,
 « parmi tous les moyens recherchés pour limiter la fraude,
 « un des plus efficaces. Moins intéressant en un mot par
 « lui-même que par l'appui qu'il prête aux autres impôts, il
 « constitue un instrument technique précieux dans une
 « fiscalité aussi complexe que celle des états modernes (1). »

Si le revenu en raison de sa mobilité, de son caractère passager peut échapper au fisc; le capital ne saurait, lui, aussi aisément se soustraire à la vue. Une évaluation méthodique du capital opérée sans hâte, en s'entourant de toutes les garanties nécessaires, assurera une assiette beaucoup plus complète et plus exacte à l'impôt que des évaluations périodiques, mais rapides, exécutées sans le soin désirable. L'impôt successoral permet à l'heure actuelle de déceler des fraudes réalisées de longues années avant l'ouverture de la succession; serait-il présomptueux d'attendre des résultats semblables d'un impôt sur le capital?

Telle est la thèse.

N'y a-t-il pas cependant quelque illusion à vouloir ériger l'impôt sur le capital en moyen de contrôle?

L'impôt sur le capital (2) parviendra-t-il réellement à faire connaître l'existence du capital et sa valeur?

—Un grand nombre de capitaux ne sont révélés par aucun indice extérieur; la plupart d'entre eux demeurent cachés, sauf les immeubles ou les valeurs mobilières nominatives dont les propriétaires sont connus du fisc. Quant aux valeurs au porteur, leur existence est bien révélée, mais l'impôt sur le capital n'apportera aucun renseignement sur leur propriétaire. Il reste les autres capitaux mobiliers : bijoux, collections, meubles; un inventaire est susceptible de ren-

1. Allix, *Sciences des finances*, p. 401.

2. S'il ne s'agit pas ici nécessairement du prélèvement sur le capital, mais seulement de l'impôt assis sur le capital dont le taux serait suffisamment minime pour pouvoir être soldé au moyen du revenu.

seigner l'administration à leur sujet : or l'inventaire, tolérable au moment de l'ouverture d'une succession, deviendrait facilement vexatoire, s'il était dressé du vivant du contribuable. L'existence du capital, aisément saisissable à l'occasion de mouvements (vente, succession, partage), devient singulièrement difficile à confirmer, dès qu'on essaye de frapper directement le bien chez celui qui le détient.

— Comment, en second lieu, déterminer la valeur qui servira de base à l'impôt ?

Ce sera, dit-on, la somme qu'on obtiendrait en cas de vente, si la vente était normale et régulière. A défaut de vente de l'objet lui-même, elle sera déterminée avec une exactitude suffisante, s'il existe des ventes d'objets analogues dans des conditions semblables.

Mais il n'en est pas toujours ainsi : « A supposer que le « contribuable soit prêt à apporter dans l'évaluation le maximum de sincérité ; il y a des catégories de biens par lesquelles l'évaluation du capital est malaisée, c'est le cas notamment des biens fonciers (1). » Lorsque le bien est d'une réalisation difficile, qu'il n'est pas une chose de genre, la loi de l'offre et de la demande n'apporte plus aucune certitude quant à la valeur de l'objet : toute comparaison devient impossible. Le propriétaire du capital est souvent, dans ce cas, incapable de fixer une valeur à ses propres biens ; comment le fisc pourrait-il, dès lors, procéder à la vérification nécessaire ? L'expertise ne lui donnera que des estimations arbitraires : il faudra en fin de compte avoir recours à des présomptions, aux signes extérieurs et aux forfaits. Bien plus, on sera même obligé de fixer la valeur du capital en partant du revenu même qu'il s'agit précisément de contrôler ; ainsi, d'après la législation italienne, on multiplie, pour déterminer la valeur du capital foncier imposable, le

1. Truchy, *Le prélèvement sur le capital* (Revue de Paris, 15 décembre 1924).

revenu par un certain coefficient (1). « La seule réalité économique, en effet, c'est le revenu; la valeur du capital se « tire du revenu qu'il peut donner et il y a bien des « façons d'opérer le passage de l'un à l'autre » (2). On ne saurait oublier, d'autre part, que pour évaluer les biens d'une succession, la législation française actuelle, faute de pouvoir serrer les valeurs de plus près, recourt constamment aux forfaits : telle est la solution adoptée dans certains cas pour l'estimation de meubles (60 0/0 de la valeur assurée dans un contrat d'assurance), pour celle des usufruits. Il suffit, enfin, pour se rendre compte des difficultés d'évaluation du capital, d'examiner les diverses solutions qui ont été apportées à ce problème dans les législations étrangères qui ont admis l'impôt sur le capital, et de constater l'incertitude des méthodes adoptées.

Malgré ces imperfections, l'impôt assis sur le capital, par le seul fait qu'il superpose aux contrôles déjà existants, un contrôle nouveau, ne saurait être négligé comme moyen de combattre la fraude et « son introduction dans nos « finances méritera d'être sérieusement envisagée, s'il est « encore nécessaire dans l'avenir d'augmenter nos impôts « directs (3). »

3° *Le dossier individuel.* — Ces différentes mesures de contrôle, judicieusement exploitées, ont pour résultat de renseigner le fisc avec une exactitude toujours plus grande sur la fortune des contribuables. Une à une des précisions nouvelles viennent compléter les indications que l'Administration peut posséder sur la nature des ressources des assu-

1. Décret-Loi du 22 avril 1920. Les procédés d'assiette admis ont même paru au législateur italien si précaires, que l'administration est autorisée à taxer le contribuable en tenant compte du train de vie, des signes extérieurs de richesse.

2. M. Truchy, *ibidem*.

3. Allix, *Science des finances*, p. 402. Cf. également Germain Martin, *Les Finances publiques de la France et la Fortune privée*, p. 307.

jettis. Ainsi se constitue, comme l'aboutissement naturel de tout impôt sur le revenu, un véritable dossier fiscal individuel dont la création est prévue par l'instruction du 30 mars 1918. Un « dossier individuel » est ouvert, aux termes de l'article 226, à tout contribuable ayant dans la division du contrôle sa résidence unique, et à tout contribuable non encore imposé, mais dont la situation motive une surveillance.

Ces dossiers méthodiquement classés sont destinés à suivre le contribuable dans ses déplacements de résidence. C'est là que viennent converger tous les renseignements de nature à faciliter l'assiette de l'impôt.

Ils contiennent trois catégories de documents.

1^o les déclarations, lettres et pièces diverses reçues du contribuable.

2^o le bulletin d'imposition sur lequel sont indiquées les mentions à porter sur les états matrices.

3^o les renseignements recueillis par le contrôleur dans sa circonscription ou par tous les autres contrôleurs aux mains desquels des informations concernant la fortune du redevable ont pu parvenir — renseignements que le contrôleur va chercher dans les diverses administrations publiques, notamment dans les bureaux de l'Enregistrement.

Les renseignements le plus fréquemment utilisés, que l'administration se procure souvent grâce à son droit de communication, sont tirés des registres des déclarations de mutation par décès, des registres des actes civils publics et des actes sous-seing privé. Le contrôleur pourra y trouver les contrats de mariage, partages, inventaires, ouvertures de crédit, constitution de rentes, cession de fonds de commerce..., tous renseignements particulièrement précieux parce qu'ils concernent la fortune mobilière, la plus difficile à saisir.

Tel est le dossier fiscal individuel. De la certitude et de la précision des énonciations enfermées dans ce document

dépendent en grande partie le perfectionnement du mécanisme de l'impôt sur le revenu et la réalisation de la **personnalité**.

Le dossier individuel, toutefois, donne principalement des renseignements concernant les capitaux productifs de revenus (propriété immobilière, valeurs mobilières, créances) et il n'en donne pas sur les autres (meubles, bijoux, argent). Il existe là une lacune que certains ont voulu combler en proposant (1) l'établissement d'un véritable cadastre des fortunes. Mais l'établissement de ce document se heurterait aux difficultés que nous avons signalées pour l'assiette d'un impôt sur le capital. Il en serait de même de la tâche qui consisterait à tenir ce document au courant des mouvements de la matière imposable. Il suffit pour s'en rendre compte de songer à ce qu'a coûté de temps et d'argent l'établissement du cadastre des propriétés foncières et à ce que coûte encore le travail des mutations.

D'ailleurs, la création du cadastre des fortunes, qui serait sans doute plus utile pour l'assiette de l'impôt successoral que pour celle d'impôt sur le revenu, ne paraît pas devoir s'imposer tant que notre législation n'aura pas admis le prélèvement sur le capital.

4° *Les conventions fiscales internationales.* — De semblables mesures de contrôle ne sont pas, on le conçoit, exemptes d'inconvénients dont les plus sérieux sont d'ordre économique. Le trouble et les entraves qu'elles apportent à l'activité du marché financier ne vont pas sans éveiller les craintes des capitalistes et sans porter atteinte au mécanisme du crédit. Un certain nombre d'affaires vont chercher asile à l'étranger pour le plus grand dommage de la prospérité financière nationale. Pour lutter contre cette évasion, le faisceau des mesures de contrôle

1. Proposition Ch. Baron, Doc. Parl., chambre, 1922, n° 3934, p. 236.

intérieures, aussi serré qu'on le suppose, restera impuissant (1) tant que les contribuables pourront transporter leurs fonds à l'étranger et y encaisser leurs coupons à l'insu de l'Administration — opérations rendues très faciles aujourd'hui par la grande mobilité des capitaux et la solidarité étroite des marchés financiers. Mais si dans les principaux Etats existaient des dispositions de contrôle permettant aux administrations de ces pays de se renseigner sur le mouvement des capitaux, si celles-ci transmettaient au fisc français, à charge de réciprocité, les informations recueillies, la fraude concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt successoral serait plus efficacement combattue. Les conventions internationales contre la fraude sont donc un complément indispensable de la législation répressive intérieure.

Leur nombre toutefois malgré les avantages qu'elles peuvent présenter pour toutes les nations est resté fort réduit. Deux accords seulement ont été passés (l'un en 1843 avec la Belgique, l'autre en 1904 avec l'Angleterre). Depuis lors malgré les promesses et les tentatives, aucune convention nouvelle n'a été conclue.

En vertu de la convention conclue avec le gouvernement belge, les administrations de l'Enregistrement des deux pays doivent se faire le renvoi de tous les documents et renseignements susceptibles de faciliter la perception des droits. D'après l'accord conclu avec l'Angleterre, l'administration anglaise fait connaître à charge de réciprocité de la part de l'administration française, toutes les indications qui peuvent lui parvenir sur les successions ouvertes en Angleterre et provenant de personnes domiciliées en France; cette convention a une grande importance étant donnée les pouvoirs de contrôle étendus dont dispose le fisc en Angleterre.

1. L'interdiction pure et simple de l'exportation des capitaux ne s'est guère montrée efficace à cet égard.

Depuis ces deux accords, malgré les promesses et les tentatives aucune convention n'a été conclue (1).

La Société des Nations devait pourtant sembler au premier abord, en raison du prestige que lui donnent le grand nombre de ses membres, l'étendue de ses prérogatives et l'autorité de ses décisions, particulièrement apte à mener à bien cette œuvre de solidarité internationale dans laquelle les nations riches auraient été amenés à prêter un concours efficace aux pays les plus lourdement taxés. Un comité d'experts fut chargé par le conseil de la Société des Nations d'examiner au point de vue administratif et pratique la question de la double imposition et de l'évasion fiscale. Cinq sessions ont été tenues : dans ses conclusions générales, le comité des experts jugea utile d'envisager la création éventuelle d'un organisme international. Mais rien de positif, en ce qui concerne la répression de la fraude, ne fut décidé. « Notre représentant n'eut, déclarait le ministre des Finances, en cette matière qu'un succès d'estime : il « a été seul de son avis (2). »

Deux motifs empêchent la pratique des accords internationaux de s'étendre d'une façon efficace. Il faut d'abord que les administrations étrangères possèdent de sérieux moyens d'investigation, sans quoi l'accord reste sans portée; c'est ainsi que l'utilité de la convention passée avec la Belgique est singulièrement restreinte, par ce que les pouvoirs de contrôle de l'Enregistrement belge sont beaucoup moins étendus que ceux de l'Enregistrement français.

Certains pays, d'autre part, n'ont pas en cette matière le même intérêt que nous. Leurs budgets, moins lourdement grevés que les nôtres, ne les contraignent pas à adopter

1. Ainsi, il faut enregistrer en 1907 l'échec de tentatives faites pour conclure des accords avec la Suisse et l'Espagne. *J. O.*, séance du 11 juillet 1907, Déclaration du ministre des finances et Ch., Doc. Parl., 1920, n° 842.

2. Ch., débats, p. 1095, Séance du 21 février 1925.

cette fiscalité rigoureuse et avide qui donne ombrage aux financiers. L'afflux des capitaux étrangers devient chez eux une source d'activité et de richesse entretenue avec soin. L'avenir des conventions fiscales semble donc assez limité. Ainsi demeure ouverte dans notre système de contrôle une brèche qui risque d'en réduire singulièrement l'efficacité.

CHAPITRE VI

LES DÉDUCTIONS DANS L'IMPOT

L'idée première du législateur, on s'en souvient, avait été d'instituer un système d'impôts réels modérés auquel se superposerait un impôt global destiné à faire jouer l'élément personnalité. Ce système n'a jamais été strictement appliqué. — Quelles allaient être l'évolution et les tendances de la législation à cet égard? Devait-on en élevant progressivement les déductions fortifier sans cesse la personnalité dans les impôts cédulaires ou bien au contraire reconnaissait-on l'exactitude de cette remarque de M. Caillaux? « De toute nécessité, il faut revenir à l'idée maîtresse « du projet, à la distinction entre l'impôt personnel, qui « peut comporter toutes les déductions légitimées par la « situation des personnes, et entre les impôts réels qui ne « doivent considérer que les revenus et ne ménager leurs « possesseurs qu'à raison du caractère de précarité qui s'attache à telle ou telle source de richesse (1). »

Il faut tout d'abord remarquer que les comparaisons de chiffres en cette matière seront toujours dans une certaine mesure entachées d'erreur à cause de la dépréciation monétaire et de la hausse corrélatrice du prix de la vie.

La loi du 30 décembre 1914 fixait la limite d'exemption à 3.000 francs dans l'impôt global. Cette limite passait successivement à 6.000 francs et à 7.000 francs en 1923.

1. Lettre de M. Caillaux au Président de la Commission de Législation fiscale cité par *l'Economiste* du samedi 25 mai 1907, p. 773.

L'élévation de la déduction a donc été plus apparente que réelle et l'on s'est à peu près contenté de maintenir les exemptions au niveau primitif. C'est donc dans la législation antérieure qu'il faut chercher un point de comparaison, dans la personnelle mobilière que l'impôt complémentaire devait précisément remplacer.

Examinons en les mettant en regard du rendement de la personnelle mobilière, les résultats de l'exonération à la base de 3.000 francs de revenus votés en 1917, correspondant à un loyer de 300 francs en province et de 500 francs à Paris. Les loyers auraient supporté en 1896, date où la cote mobilière était établie sans irrégularités, un chiffre d'impôts maximum de 50 francs en province et de 60 francs à Paris. Le nombre des contribuables taxés au-dessus de ces chiffres était à cette époque de 4.933.247 en province et de 140.667 à Paris, soit 5 millions environ, représentant 50 0/0 du nombre total des assujettis. Ils payaient un chiffre d'impôts de 58 millions représentant 40 0/0 environ du produit total de l'impôt pour cette année-là (136 millions). Ainsi une exonération à la base de 3.000 francs représentait en 1917 l'abandon de 40 0/0 du produit de l'impôt proportionnel.

Sans doute était-il légitime que le législateur cherchât à mettre en œuvre les principes de la personnalité et à établir la déduction du minimum d'existence, mais en présence des besoins du Trésor, il était singulièrement dangereux d'amputer délibérément le produit de l'impôt dans de pareilles proportions. De plus, au lieu, comme devait le faire l'Angleterre, d'étendre le rendement de l'impôt en restreignant le champ des exemptions et en augmentant le tarif, on se contentait de renforcer la progressivité, sans demander à un élargissement de l'assiette un supplément de ressources.

Quant aux déductions dans les impôts cédulaires elles ont été sans cesse plus marquées, en ce qui concerne les

revenus du travail. La loi de 1917 les avait fixées à 1.500, 2.000, 2.500 et 3.000 francs; elles passaient, en 1923, à 6.000, 6.500 et 7.000, pour les traitements et salaires; on devait y ajouter des déductions pour charges de famille portées à 3.000 francs pour la femme, 3.000 par enfant et 2.000 par personne à la charge (1).

Les réductions de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales ont été également portées au taux admis par les traitements et salaires.

Enfin l'article 4 de la loi de finances de 1925 a considérablement étendu les exemptions et déductions de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, grave mesure dont la répercussion sur le produit de l'impôt sera, nous l'avons vu, particulièrement fâcheuse. Ces dispositions paraissent encore insuffisantes. Certains demandent que le minimum d'exemption soit porté à 10.000 francs.

L'argument sans cesse invoqué est la nécessité de rétablir entre pauvres et riches l'équilibre des charges, détruit par l'accroissement des impôts indirects. Le seul moyen de compenser « cette progressivité à rebours » serait de soustraire un nombre toujours plus grand de contribuables au paiement de tout impôt direct.

Tel est en définitif l'aboutissement logique de l'évolution qui se poursuit actuellement. C'est en réalité « la recherche de la clientèle qui a conduit tous les partis sans exception à exagérer dans l'impôt général sur le revenu et les impôts cédulaires d'une façon déplorable les abattements et les discriminations à la base.

« Il en résulte que, si nos budgets ne demandaient pas à l'impôt indirect une partie de leurs ressources, une grande partie de cette population de petits et de moyens possédants qu'est la population française ne paierait plus du tout d'impôt, malgré l'existence de facultés suffisantes pour supporter une contribution modérée. »

1. Loi du 22 mars 1924. A. 42.

Va-t-on donc renoncer au principe de la Révolution d'après lequel nul n'est dispensé de l'honorable obligation de participer aux charges publiques? En proclamant le principe de la généralité de l'impôt, on avait entendu supprimer les anciens privilèges; mais le système vers lequel, le législateur, entraîné sur la pente des dégrèvements, on peut le craindre, se laisserait aller, n'aurait-il pas pour résultat de créer une catégorie nouvelle de privilégiés? Le jour où l'impôt direct n'atteindra qu'une minorité de gens riches, il risque de devenir un instrument de vexation et de spoliation entre les mains d'un parti politique (1).

De plus, à réduire ainsi le nombre des contribuables, on menace de diminuer le rendement de l'impôt; car ce serait une erreur de croire qu'un petit nombre de contribuables riches — aussi lourdement taxés qu'on les suppose d'ailleurs — puissent fournir les recettes qu'une organisation fiscale moderne doit demander aux impôts directs.

Étendre le bénéfice des déductions, c'est en définitive travailler à détruire le principe même de l'impôt sur le revenu: car les impôts directs ne réaliseront véritablement leur objet, que si les assises en sont suffisamment larges et n'exemptent pas délibérément la majorité des contribuables.

La solution idéale serait sans doute de réduire les impôts de consommation et de revenir à la distinction dont on était parti à l'origine: l'impôt cédulaire représenterait la part que chacun doit prélever sur ses ressources pour subvenir aux charges publiques, l'impôt global constituerait le supplément d'effort, le prélèvement à opérer sur le superflu des revenus, destiné à compenser l'inégalité des charges que les impôts indirects font peser sur les petits contribuables.

Ainsi, serait écartée une des plus graves objections adressées à l'impôt sur le revenu actuel, celle d'être l'impôt des minorités.

1. *Revue politique et parlementaire*, 10 avril 1923, article de M. Allix.

CONCLUSION

Le danger des conflits de doctrine et en particulier des discussions fiscales, c'est que chacun, entraîné par la logique de son point de vue et par la passion politique, se laisse aller à des conclusions extrêmes, incompatibles avec les exigences de la réalité. Or lorsqu'on quitte le champ clos des idées pour aborder l'étude des faits, on constate l'existence d'un certain nombre de vérités moyennes auxquelles en fin de compte presque tous finissent par se rallier.

Il en va ainsi du différend qui divise les partisans de la réalité et les partisans de la personnalité dans l'impôt différend fondamental dont dépend l'orientation de toute fiscalité.

Tant que l'impôt reste modéré, chaque pays reste libre, selon les inspirations de son génie, d'exiger plus ou moins de justice dans la taxation, mais, lorsqu'il atteint les taux actuels, on est obligé, chacun le reconnaîtra, de faire une part importante à la justice : car la justice exige que chacun paye selon ses facultés. Il y aurait peut-être quelque danger, en effet, quand il faut demander plusieurs milliards à un système d'impôts directs, d'en faire porter le poids sur des présomptions, susceptibles sans doute de révéler les facultés vraies du contribuable, mais capables aussi bien de les dépasser. Or, c'est précisément un des mérites d'un impôt assis sur la déclaration de donner la certitude que jamais la capacité contributive de l'assujetti ne sera sur-

estimée. L'impôt ne reposant plus sur des données trompeuses, mais sur des assises certaines, pourra résister alors sous la pression de tarifs élevés : « Un minimum de justice » exige donc un minimum de personnalité (1) ».

Dès lors, les propositions de ceux qui réclament le retour aux signes extérieurs — quelque fondés que soient d'ailleurs leurs griefs contre l'impôt sur le revenu — ont-elles peu de chances, dans l'état actuel des nécessités budgétaires, d'être accueillies favorablement.

Il leur faut donc, en admettant qu'ils se refusent à voir dans l'impôt personnel une nécessité sociale, se résigner à le subir, « devant le malheur des temps », parce qu'imposé par notre situation financière.

Celui-ci entraîne à sa suite tout un cortège de mesures de contrôle rigoureuses qu'on a qualifiées d'inquisitoriales et de vexatoires. Aussi, lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre l'impôt, le législateur se heurte-t-il aux résistances des assujettis ; et, si, par leur force électorale, par les sympathies qu'ils inspirent au pouvoir, les contribuables se trouvent en possession d'une large influence politique, les armes indispensables à l'administration pour l'accomplissement de sa tâche, on peut le craindre, lui seront refusées. Le législateur sera alors pris dans le dilemme suivant : ou bien il se laissera fléchir, le contrôle restera inorganisé et l'impôt ne réalisera par son objet ; ou, au contraire la détresse du trésor sera telle que le législateur, au risque d'encourir la rancune des contribuables, se décidera à assurer le recouvrement exact de l'impôt.

Quelle devait être dans la réalité l'attitude du législateur ? Indécis, hésitant, sollicité tour à tour par ces deux exigences qui s'excluent, tantôt il devait donner satisfaction à l'une, tantôt s'abandonner à l'autre.

1. Allix, *Science des Finances*, p. 432, 4^e éd. et Rapport Lasteyrie 1920. Doc. Parl., p. 209.

Au début il céda. Cherchant avant tout à faire accepter le principe de l'impôt, il avait cru habile, pour ne pas effrayer le contribuable, d'adopter un moyen terme : il se contentait d'un demi-contrôle qui, tout en évitant l'inquisition, permettait tout de même — du moins il le pensait — de faire rentrer l'impôt. « Les recommandations les plus expresses étaient faites aux agents des finances pour les engager à se montrer réservés en face de leurs assujettis (1). »

De plus, le forfait, qui rend le contrôle moins rigoureux, devait fournir une base d'imposition suffisamment précise.

Un semblable calcul a été démenti par l'expérience. L'impôt, sans échapper d'ailleurs au reproche d'être vexatoire, était condamné à l'injustice et à l'improductivité.

Certes, si la moralité publique était assez élevée pour que chacun considérât toute dissimulation comme une faute contre l'honneur, il suffirait de s'en tenir aux affirmations des contribuables; mais nous n'avons pas encore atteint à ce degré de perfectionnement moral et les déclarations mensongères, imparfaitement rectifiées, vinrent fausser l'assiette de l'impôt. Ainsi, le nouveau système fiscal, destiné à réaliser plus de justice, devenait le plus injuste et le plus immoral des procédés de taxation. Les mauvais contribuables, assurés de l'impunité, voyaient leur part d'imposition indûment réduite, alors que tout le poids de l'impôt écrasait les bons citoyens (2). Ainsi se trouvait légitimée la pratique des personnes qui, pour se faire justice à elles-mêmes, remplissent des déclarations inexactes parce qu'elles croient que chacun en fait autant. Le vice le plus justement reproché à l'impôt était d'être une amende sur la bonne foi.

De plus, l'impôt, en laissant la porte ouverte aux éva-

1. M. Julia, *Revue Politique et parlementaire*, août 1922.

2. Sur l'importance de la fraude, *Débats*, 1921, Chambre, p. 3985, 4012, 4108.

sions, ne parvenait pas à fournir au budget les sommes qu'on attendait de lui.

Il restait donc fort éloigné, avec une assiette aussi défectueuse, de satisfaire au principe de la personnalité qui avait été l'objet même de la réforme.

Dans cette situation fausse, qui ne réalisait aucun des avantages de l'impôt sur le revenu sans en supprimer les inconvénients, il n'était pas possible de demeurer. Il fallut pourtant attendre la chute vertigineuse du franc en janvier 1924, la révélation subite du péril financier pour faire naître chez le Gouvernement la volonté de mettre fin à la fraude et chez le contribuable la résignation de subir les mesures de contrôle proposées. Le bordereau de coupons était établi, la législation répressive renforcée, mais en même temps, par une décision de caractère contraire, conforme aux lois de l'équilibre politique auxquels les pouvoirs faibles sont soumis, le législateur se hâtait de compenser cet acte d'énergie par une mesure de faiblesse inverse : il se laissait aller à accorder le forfait aux petits industriels et aux petits commerçants jusqu'à un chiffre dont l'exagération était manifeste.

Ainsi, d'une part, il paraissait s'orienter vers la taxation effective du revenu réel ; et de l'autre, un mouvement se dessinait en sens opposé.

Ces dispositions contraires doivent-elles être interprétées comme l'indice des tendances actuelles ?

L'évolution qui se manifeste dans le sens de la personnalité paraît s'affirmer avec de plus en plus de netteté. Il semble qu'enfin la nécessité de mettre un terme à la fraude ait été comprise. « Quand la matière imposable ne peut être qu'imparfaitement enserrée, peut-on lire dans le projet du Budget de 1925, quand le contrôle repose sur des bases incertaines, quand l'impôt est ruiné par la fraude, il faut avant d'en élever les taux, affermir l'assiette et prévenir les évasions par tous les moyens dont le législateur

« peut disposer. » Le projet du Budget de 1925 comportait tout un ensemble de dispositions rigoureuses destinées à donner à l'impôt des assises plus solides. L'administration aurait, pour l'assiette de l'impôt global, le droit de substituer le revenu réel au revenu forfaitaire, celui de recourir plus fréquemment à la taxation d'office ; la déclaration de bénéfice deviendrait au-dessus de 200.000 francs obligatoire pour le commerçant et l'industriel ; le contrôle de la déclaration dans la cédula des professions non commerciales entrerait dans l'ère des réalisations. La voie était toute tracée, il fallait s'y engager avec courage. Le législateur cependant ne devait pas la parcourir jusqu'au bout. Dès février 1925, l'application du bordereau de coupons était suspendue. Elle s'était en effet révélée difficilement compatible avec les nécessités économiques ; le crédit de l'Etat qui, pour le renouvellement des valeurs du Trésor avait besoin de la confiance, menaçait d'être atteint.

Ce n'est pas un des aspects les moins curieux du problème financier actuel que l'opposition qui se manifeste entre le point de vue fiscal et celui de la Trésorerie.

D'une part le fisc, afin d'assurer un meilleur recouvrement de l'impôt, est obligé de recourir à des mesures de plus en plus rigoureuses qui risquent d'effrayer l'épargne et de provoquer l'évasion des capitaux, « hémorragie » qui menace de mettre un pays à sa ruine ; de l'autre, le Trésor afin d'éviter des remboursements trop élevés et pour conserver la clientèle de prêteurs à court terme, qui lui est indispensable, demande une politique fiscale conciliante, pleine d'aménité et d'égards pour le capitaliste. L'un exige le bordereau de coupons et la taxation des valeurs du Trésor, l'autre la libre circulation des capitaux et l'exemption d'impôts pour les fonds d'Etat. La difficulté de la lutte contre la fraude, c'est qu'elle ne pose pas seulement un problème fiscal, mais aussi un problème économique dont les solutions sont contradictoires.

Au demeurant, cette difficulté n'est pas la seule : un certain nombre des dispositions de contrôle prévues par le projet de budget de 1925 ne devaient pas être sanctionnées par le législateur. Il lui faut, en effet, tenir compte des susceptibilités, des préjugés mêmes des assujettis ; faire passer en quelques années les contribuables des molleses du système indiciaire aux rigueurs de la constatation directe n'est pas possible et c'est une des infortunes de notre impôt sur le revenu d'être entré en application à un moment où les tarifs durent être, presque d'emblée, portés à des taux élevés et où, par conséquent, les mesures de contrôle allaient bientôt devenir sévères.

Cependant, tandis que des efforts pour atteindre au revenu effectif se faisaient jour, le forfait pour l'imposition des petits contribuables était maintenu. Si ce mode d'assiette ne constitue le plus souvent qu'une faveur accordée par des motifs politiques, il ne présente pas moins des avantages certains. Il ne faut pas seulement, en effet, considérer le produit brut de l'impôt, il faut encore mettre en regard les frais de recouvrement. Or, le forfait, par sa simplicité et sa rapidité de mise en œuvre, assure des économies sérieuses de temps et d'argent. Il n'est pas certain dès lors qu'au point de vue du rendement, il soit nécessairement au détriment du Trésor, tant qu'il ne s'applique qu'à des petits contribuables. La déclaration, parce qu'elle exige un contrôle rigoureux, long et coûteux à assurer, n'est réellement avantageuse que pour les revenus d'une certaine importance. Il s'établit, dès lors, une ligne de démarcation naturelle entre les petits revenus, qui ne valent pas les frais du contrôle et pour qui les présomptions sur lesquelles est établie le forfait restent vraies et les revenus moyens par lesquels le forfait, en laissant délibérément échapper une partie de la matière imposable, n'apporte pas une base de taxation suffisante. Il en sera ainsi des bénéfices agricoles et des bénéfices industriels et com-

merciaux. Est-il illogique, dès lors, de ne pas soumettre au même mode d'imposition ces catégories de revenus dont la production ne se traduit pas extérieurement de la même façon et dont la structure économique n'a guère de points communs. Cette spécification n'est-elle pas conforme aux exigences de la seule technique fiscale ? Ainsi le forfait, s'il était rendu plus précis (par l'adjonction de signes extérieurs par exemple), permettrait de rendre la taxation des petites cotes rémunératrices, car, l'on peut se demander s'il n'est pas de l'intérêt même d'une démocratie bien ordonnée d'obliger « par la formalité du paiement d'un impôt direct », si minime soit-il, l'ensemble des citoyens à s'intéresser à la gestion des finances publiques. Mais telles ne paraissent devoir être à cet égard les intentions du législateur. Déjà, le forfait a dépassé le niveau au delà duquel il n'est plus avantageux au Trésor. Il se présente, trop souvent, bien moins comme une méthode d'imposition avantageuse que comme un traitement de faveur.

Il y a là en réalité une manifestation nouvelle de cette tendance à subordonner les exigences de la théorie et de la technique fiscales à la satisfaction des aspirations politiques. L'impôt sur le revenu se prête, en effet, avec une aptitude merveilleuse aux agissements de l'esprit de parti et c'est là que réside son danger véritable. Déjà, la personnalité a réussi à déborder les cadres de l'impôt global pour s'établir dans les impôts cédulaires. A force de déductions et d'abattements, on est arrivé à faire des cédules « de véritables squelettes », de l'impôt global « un fantôme d'impôt ». Mais il y a plus. Supposez que le cadastre des fortunes individuelles, aboutissement logique du contrôle, — qui peut être, il est vrai, un instrument d'assiette et de recouvrement excellent, — vienne à tomber entre les mains de factions politiques, ce sera une tentation bien forte pour elles de l'utiliser pour l'accomplissement de leurs desseins ; car, symptôme significatif, c'est par les adversaires de l'ordre social

actuel que le casier fiscal a été réclamé avec le plus d'insistance. Trop souvent, l'impôt sur le revenu se présente comme un impôt de classe, assurant aux uns un maximum d'avantages, alors qu'une minorité fait figure d'otage.

Au reste, si le contribuable peut s'indigner d'un tel état de choses, l'historien ne saurait s'en étonner. N'est-ce pas une loi de l'histoire que les classes dirigeantes ont constamment cherché à se donner à elles-mêmes une fiscalité favorable? et cela est vrai, d'ailleurs, de tous les pays et de tous les temps. « En examinant le système d'impôts « en vigueur dans un pays à une époque donnée, on peut « dire, à coup sûr, quelle est la classe qui y possède le pouvoir (1). » Sous l'ancien régime, les partis, qui détiennent la puissance politique, établissent un système d'impôt personnel où le privilège finit par apparaître comme élevé au rang d'une institution. Le premier acte de la Révolution sera de supprimer ces privilèges. Mais l'on voit bientôt après se reconstituer sous la forme beaucoup plus discrète, il est vrai, des impôts réels, un ensemble de contributions tout à l'avantage de la bourgeoisie alors au pouvoir. La démocratie parvenue à la direction des affaires ne tarde pas à abolir un régime dans lequel elle ne voyait qu'un vaste tissu d'abus et de privilèges, et, aujourd'hui déjà, des accusations d'iniquité s'élèvent contre la réforme qui, pourtant, devait être l'origine d'une ère toute nouvelle où l'équité ne serait plus l'apanage de quelques-uns.

Toutes les fois, d'ailleurs, par une délicieuse ironie, c'est de l'idée de justice que les divers partis se font une arme pour conquérir le pouvoir; puis pour substituer à des institutions fiscales condamnées des institutions neuves qui, toujours, doivent être plus parfaites. Ce qui pour les uns n'est qu'abus ou privilèges, n'est, en effet, aux autres qu'une modalité nécessaire de l'équité. Sans doute la

1. G. Jéze. Préface de la 4^e éd. du *Traité de Science des Finances*.

justice, sous l'influence déformatrice des passions, prend-elle l'aspect d'une notion toute relative. Mais ne serait-elle, enfin de compte dans la pratique, qu'un misérable instrument de domination, destiné à passer tour à tour entre les mains de chaque parti ? ou bien, les réformes et les révolutions successives, qui n'ont cessé de modifier nos institutions, ne seraient-elles que des manifestations de cette éternelle illusion française « d'une justice distributive dont l'Etat tiendrait la balance » ?

Vu : le Président de la thèse
GERMAIN MARTIN

Vu : le Doyen,
BERTHÉLEMY

Vu et permis d'imprimer,
Le Recteur de l'Académie de Paris,
P. LAPIE



BIBLIOGRAPHIE

- Abauzit.* — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Thèse Montpellier, 1922.
- Allix.* — Traité de science des Finances, 4^e édition, 1921.
- Battaglini.* — L'impôt général sur le revenu. Thèse Paris, 1923.
- Berland.* — Les évasions fiscales. Thèse Paris, 1922.
- Besson.* — Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu. Paris Dalloz, 1922.
- Bocquet.* — L'impôt sur le revenu cédulaire et général, 2^e édition 1922 et supplément 1923.
- Bodin.* — Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ? Paris, 1922. Les projets de réforme fiscale.
- Borie.* — L'introduction du forfait dans les impôts sur les revenus. Thèse Paris, 1923.
- Boulanger.* — La déclaration contrôlée. Thèse Lille, 1923.
- Couderc.* — L'évasion fiscale des valeurs mobilières dans l'impôt général sur le revenu. Thèse Bordeaux, 1923.
- Dalloz Furet.* — Réalité et personnalité. Thèse Paris, 1910.
- Germain Martin.* — La situation financière de la France, 1914-1924. — Les Cours de Droit, 1924.
- Les finances publiques de la France et la fortune privée Payot, 1925.
- Just Haristoy.* — L'impôt sur le revenu. Alcan, 1920.
- Imbert.* — Le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu. Thèse Lyon, 1924.
- Jèze.* — Cours élémentaire de science des Finances. Giard et Brière, 1912.
- Maret.* — L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Thèse Lille, 1922.
- Milhau.* — De la déclaration du contribuable en matière d'impôt général sur le revenu. Thèse Paris.
- Lafforgue.* — L'imposition cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux et agricoles. Thèse Bordeaux, 1923.

- Lecerclé*. — L'impôt cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux. Thèse Paris, 1922.
- Puymaly*. — Les signes extérieurs et l'impôt sur le revenu. Thèse Bordeaux, 1924.
- Recueil de conférences faites aux surnuméraires de première année. Ministère des finances.
- Sauvage*. — Les impôts sur le revenu et les moyens de contrôle du fisc. Librairie de la société du recueil Sirey, 1918.
- Seligman*. — L'impôt sur le revenu, Paris, 1913.
- Truchy*. — Le système des impôts directs d'Etat en France (Revue d'économie politique, 1900-1901).
- Wagner*. — Sciences des finances. Paris, 1909.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.	5
PREMIERE PARTIE	
La législation actuelle et les atteintes au principe de la personnalité	
CHAPITRE I. — <i>L'ancien système d'imposition</i>	11
CHAPITRE II. — <i>L'origine des modifications apportées à l'an-</i> <i>cien système fiscal.</i>	18
Le point de vue social	18
Le point de vue politique.	21
Le point de vue économique.	23
Le point de vue financier.	28
CHAPITRE III. — <i>Les éléments constitutifs de la personnalité</i>	37
§ 1 ^{er} . — Les procédés d'assiettes	37
§ 2. — La taxation du revenu net.	45
a) Déduction des charges.	46
b) Déduction du minimum d'existence.	47
c) Déduction des charges de famille.	48
§ 3. — La discrimination.	51
§ 4. — La progressivité.	53
CHAPITRE IV. — <i>L'introduction de la personnalité dans le sys-</i> <i>tème d'impôts actuel.</i>	56
CHAPITRE V. — <i>Les atteintes au principe de la personnalité.</i>	62
Section I. — La personnalité étendue aux impôts cédu-	
lares	62
Section II. — Les atteintes au principe de la personnalité	
dans l'assiette des impôts.	68
§ 1 ^{er} . — Les difficultés de l'assiette. — La taxation du	
revenu réel et l'inquisition. — Les exigences contra-	
dictoires du législateur à cet égard	68

248 L'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Des difficultés que présente la déclaration comme mode d'assiette	75
A. — De l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	75
B. — De l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole	89
§ 2. — Les solutions adoptées par le législateur pour l'assiette	98
A. — Le forfait	99
I. — Le forfait dans l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	100
II. — Le forfait dans l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole	112
B. — La déclaration non contrôlée	121
I. — L'impôt sur les bénéfices non commerciaux	121
II. — L'impôt global	124
a) La réalité dans l'impôt global	125
b) La déclaration non contrôlée dans l'impôt global	126
Section III. — L'immunité de la rente et des bons de la défense nationale	136

DEUXIEME PARTIE

Modifications et tendances

CHAPITRE I. — <i>L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.</i>	145
CHAPITRE II. — <i>L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.</i>	154
Section I. — La taxation forfaitaire et le retour aux signes extérieurs	156
Section II. — La taxation du bénéfice réel	161
CHAPITRE III. — <i>L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.</i>	165
CHAPITRE IV. — <i>L'impôt sur les traitements, salaires et pensions.</i>	172
CHAPITRE V. — <i>L'impôt global.</i>	175
Section I. — Le retour des signes extérieurs. — Exposition des systèmes	176
Les signes extérieurs comme moyen de contrôle	181

<i>Section II. — Mesure tendant à réaliser la personnalité.</i>	184
L'évasion légale.	184
La lutte contre la fraude.	185
§ 1. — Mesures répressives.	186
§ 2. — Mesures préventives.	188
Les deux méthodes de contrôle praticables.	188
I. — La taxation administrative	189
II. — Le contrôle à la source.	194
A. — Mesures contre l'évasion des valeurs mobilières	194
1° Le carnet et le bordereau de coupons.	196
2° Mesures en faveur du titre nominatif.	204
La nominalisation et le transfert par endossement.	205
Disposition tendant à étendre l'emploi du titre nominatif. — de l'ordre fiscal et de l'ordre juridique	208
Les conséquences de la nominalisation.	215
B. — Mesures générales de contrôle	217
1° Extension des droits d'investigation du fisc dans les banques	217
2° L'impôt sur le capital comme moyen de contrôle.	221
3° Le dossier individuel	224
4° Les ententes internationales.	226
CHAPITRE VI. — <i>Les déductions dans l'impôt.</i>	230
CONCLUSION.	235
BIBLIOGRAPHIE	245

6834. — Imp. Jouve et Cie, 15, rue Racine, Paris — 11-1925

ERRATA

Page 5, 3^e ligne, *au lieu de* : proche, *lire* : propre.

- 7, 1^{re} ligne, 2^e §, *au lieu de* : aurait, *lire* : avait.
- 13, 4^e ligne, 3^e §, *supprimer* : non plus.
- 14, 1^{re} ligne, *lire* : d'une façon directe et immédiate et non plus par l'intermédiaire de la dépense.
- 34, 13^e ligne, 2^e §, *au lieu de* : s'élèveront, *lire* : s'élevaient.
- 118, 3^e §, *au lieu de* : Il, *lire* : b).
- 200, 5^e §, 2^e ligne, *au lieu de* : nécessite-t-il, *lire* : mérite-t-il.
- 205, 3^e §, dernière ligne, *au lieu de* : anglaises, *lire* : anglais.
- 209 5^e ligne, *au lieu de* : en titre nominatif, *lire* : en titres nominatifs.
- 210, 3^e ligne, *au lieu de* : soit, *lire* : est.
- 217, 10^e ligne, *au lieu de* : Telles sont, *lire* : Tels ont.
- 236, 4^e §, 1^{re} ligne, *au lieu de* : Celui-ci, *lire* : Ce mode de taxation, il est vrai.



